

FÁBIO LÚCIO BRAIDO ZACARIAS

**AUDITORIA GOVERNAMENTAL: ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA NAS
PRESTAÇÕES DE CONTAS EM CONVÊNIOS E CONTRATOS FIRMADOS
ENTRE UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR E UMA
FUNDAÇÃO DE APOIO AO ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO –
ESTUDO DE CASO.**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas, da Universidade Federal do
Paraná, como requisito para obtenção do
título de MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA
2010**

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos que me ajudaram a atingir este objetivo de minha vida. Dedico em especial à minha família que, mesmo distante fisicamente, sempre esteve ao meu lado me apoiando e incentivando.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por tudo que Ele fez e tem feito a mim. Agradeço à minha família que, mesmo de longe, muito me apoiou e me ajudou no alcance deste objetivo.

Agradeço também aos colegas de turma, pelo companheirismo neste período de estudos e ao professor orientador, pela atenção despendida para a realização deste trabalho.

Por fim agradeço à Instituição Federal de Ensino Superior e sua Unidade de Auditoria Interna, pela oportunidade e confiança, concedendo-me livre acesso às informações necessárias para a elaboração desta monografia.

LISTA DE QUADROS E GRÁFICOS

Quadro 01 – Principais características da auditoria externa	15
Quadro 02 – Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna	16
Quadro 03 – Normas de auditoria aprovadas pela INTOSAI e principais características	24
Quadro 04 – Atribuições constitucionais do Tribunal de Contas	29
Quadro 05 – Ajustes formalizados pela IFES em 2009	51
Quadro 06 – Instrumentos cuja prestação de contas foi verificada pela Unidade de Auditoria Interna da IFES em 2009	57
Quadro 07 – Recomendações das análises parciais dos contratos/convênios	67
Quadro 08 – Inconformidades evidenciadas nas análises de prestações de contas	69
Quadro 09 – Frequência das evidenciações de inconformidades	70
Gráfico 01 – Aprovações com ressalvas em comparação com os valores movimentados	68
Gráfico 02 – Frequência das constatações levantadas	71

RESUMO

ZACARIAS, F. L. B. Auditoria governamental: análise da transparência nas prestações de contas em convênios e contratos firmados entre uma instituição federal de ensino superior e uma fundação de apoio a pesquisa, ensino e extensão – estudo de caso. Instituições Federais de Ensino Superior e Fundações de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão possuem uma relação público-privada histórica que envolve o desenvolvimento do ensino superior no país, através da gestão de recursos públicos destinados a diversos fins via convênios e contratos firmados. A boa gestão desses recursos é quesito obrigatório na cartilha daqueles a quem tal função foi designada, e a auditoria é uma técnica capaz de revelar se houve, de fato, a regularidade nesses gastos. Neste sentido, este trabalho teve como objetivo geral a verificação da regularidade das prestações de contas em convênios e contratos encerrados em 2009, firmados entre uma IFES e uma Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão, que foram apresentadas à Unidade de Auditoria Interna da Instituição de Ensino Superior. A metodologia utilizada para o alcance do objetivo neste trabalho foi a de estudo de caso, mediante coleta e análise de dados fornecidos pela instituição. O resultado alcançado possibilitou evidenciar as deficiências existentes nos convênios e contratos firmados entre as partes. Também foi possível ser apresentada uma proposta de aprimoramento nas atividades a fim de que sejam sanadas tais incongruências. Sendo assim, o objetivo geral do trabalho foi alcançado, permitindo maior visibilidade do tema às partes e à sociedade.

Palavras-chave: Auditoria Pública, Instituições Federais de Ensino Superior, Fundações de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão, convênios, contratos.

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA	II
AGRADECIMENTOS	III
LISTA DE QUADROS E GRÁFICOS	IV
RESUMO.....	V
SUMÁRIO	VI
1. INTRODUÇÃO	8
2. REVISÃO DA LITERATURA	10
2.1. ORIGEM DA AUDITORIA	11
2.1.1 No Mundo.....	11
2.1.2 No Brasil.....	12
2.2. CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA	13
2.2.1 Auditoria Externa.....	13
2.2.2 Auditoria Interna	15
2.3. NATUREZA DA AUDITORIA	17
2.3.1 Auditoria Operacional.....	17
2.3.2 Auditoria Contábil	18
2.4. NORMAS DE AUDITORIA DOS ÓRGÃOS REGULAMENTADORES	19
2.4.1 Conselho Federal de Contabilidade	19
2.4.2 Comissão de Valores Mobiliários	20
2.4.3 INTOSAI.....	22
2.5. AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	25
2.5.1 Controle interno na administração pública segundo a Constituição Federal	26
2.5.2 Controle externo na administração pública segundo a Constituição Federal ...	28
2.6. PRINCIPAIS INSTRUMENTOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE ÓRGÃOS PÚBLICOS	30
2.6.1 Convênios	30

2.6.2 Contratos.....	32
2.6.3 Contratos de Repasse.....	35
2.6.4 Termo de Parceria.....	35
2.7. PRINCIPAIS PARCERIAS ENTRE PÚBLICO E PRIVADO	37
2.7.1 Concessões.....	38
2.7.2 Terceirizações	39
2.8. RELAÇÃO ENTRE INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR E FUNDAÇÕES DE APOIO	40
3. METODOLOGIA DE PESQUISA.....	46
3.1. TIPO DE PESQUISA E MÉTODO DE PROCEDIMENTO	46
3.2. QUANTO AOS OBJETIVOS DO TRABALHO.....	47
3.3. LEVANTAMENTO E TRATAMENTO DOS DADOS.....	48
3.4. DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL	49
3.5. CONSOLIDAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	49
4. ESTUDO DE CASO	50
4.1. CARACTERÍSTICAS DA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR....	50
4.1.1 Características da Unidade de Auditoria Interna da IFES	52
4.2. CARACTERÍSTICAS DA FUNDAÇÃO DE APOIO AO ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.....	53
4.3. PRINCIPAIS INSTRUMENTOS JURÍDICOS FIRMADOS ENTRE AS PARTES.....	55
4.4. PRINCIPAIS NORMAS QUE REGULAMENTAM AS PRESTAÇÕES DE CONTAS	60
4.4.1 Instrução Normativa 01/97-STN.....	62
4.4.2 Portaria Interministerial 127/2008 – MP/MF/MCT	64
4.5. ANÁLISE DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS APRESENTADAS EM 2009	66
4.5.1 Análise das prestações de contas parciais.....	66
4.5.2 Análise das prestações de contas finais.....	68
4.5.3 Proposta consolidada para aprimoramento das atividades	73
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	75
5.1. CONCLUSÕES	75
5.2. RECOMENDAÇÕES	76
6. REFERÊNCIAS.....	78

1. INTRODUÇÃO

As Instituições de Ensino Superior vinculadas ao Estado, a fim de obter maior autonomia e agilidade nas suas atividades, passaram a se utilizar dos serviços de fundações de apoio ao ensino, pesquisa e extensão. Diniz (2006, p. 28) afirma que tais fundações privadas vinculadas ao Estado “surgiram a partir do momento em que o Estado visou a uma maior autonomia administrativa e financeira para determinados serviços públicos”. Há quem afirme, como Alves (2006, p. 25), que “sem elas, não é que o Estado encontraria dificuldades na prestação dos serviços que lhe cabem; o Estado não teria condições de funcionamento de modo a se manter como legítimo aparador das necessidades sociais”. Contudo, o Tribunal de Contas da União – TCU (2008, p. 75), ao realizar uma auditoria nas Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil, concluiu que “existe falha no relacionamento entre as Fundações de Apoio e as IFES, propiciando o desvirtuamento do fim para o qual essas fundações foram constituídas”.

Tal relacionamento se traduz, basicamente, através da assinatura de convênios e contratos entre as partes, que envolvem o repasse de recursos financeiros. Recursos estes que necessariamente devem ter suas prestações de contas apresentadas à sociedade e que se pautam na legislação em vigor.

As transferências de recursos públicos em forma de convênios e contratos a instituições privadas sem fins lucrativos representam uma forma de o poder público atuar na sociedade sem utilizar-se da máquina pública e suas burocracias. Desta forma, as Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, foco deste trabalho, passaram a atuar juntamente às fundações de apoio espalhadas pelo país, para executar atividades que inicialmente seriam de sua exclusiva competência: o fomento ao ensino, à pesquisa científica e extensão.

Assim, surge o questionamento: a prestação de contas dos recursos públicos da IFES em questão à Fundação de Apoio, na forma de convênios e contratos, está de acordo com a regulamentação, de modo a demonstrar a transparência na gestão dos recursos? As prestações de contas dos valores destinados à Fundação de Apoio devem atender os requisitos dispostos na legislação vigente à época do repasse, além de seguirem fielmente o objeto do convênio firmado e disposições

específicas.

Este trabalho tem o objetivo de verificar a regularidade das prestações de contas em convênios e contratos encerrados em 2009, firmados entre uma IFES e uma Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão, que foram apresentadas à Unidade de Auditoria Interna da Instituição de Ensino Superior. Para isso, são realizados os seguintes passos: (a) fundamentar teoricamente e demonstrar a relação entre as Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil com as Fundações de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão; (b) apresentar as normas que regem a prestação de contas dos convênios e contratos firmados entre entes públicos federais e instituições privadas sem fins lucrativos; (c) verificar se as prestações de contas dos convênios e contratos firmados entre uma Fundação de Apoio e uma IFES estão de acordo com a legislação vigente à época do repasse e; (d) propor as alterações necessárias para a correta prestação de contas dos convênios e contratos verificados, em conformidade com a legislação vigente à época do repasse, a fim de dar mais transparência ao processo.

Este trabalho apresenta-se, após esta introdução, também com a revisão de literatura necessária para embasar as constatações encontradas, bem como com a metodologia aplicada para discussão do tema. Na seqüência, são demonstradas as comprovações e conclusões do trabalho e, em seguida, as referências bibliográficas.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Um olhar mais acurado sobre a organização humana em grupos revela que o bom convívio social é fruto do estabelecimento de normas a fim de que a população crie e siga tais regras de comportamento. E a verificação do estrito cumprimento de tais normas – tidas como leis, regulamentos, princípios e convenções – gera uma situação de atesto de regularidade, ou apenas controle, em todas as ações dos grupos sociais. Uma das ações, porém, interessa a todos os grupos sociais em uma mesma intensidade: a boa gestão do gasto público.

O controle do gasto público surge, conforme Rocha e Quintiere (2008, p. 17), “como atividade própria do Estado sobre si mesmo, e dos cidadãos e da sociedade sobre o Estado”. Segundo estes autores, todos são envolvidos na verificação da conformidade do gasto público: o próprio Estado acompanhando suas próprias ações, e os cidadãos, individual ou coletivamente, verificando a regularidade das ações do Estado.

Tal acompanhamento se dá através da análise entre “o que está acontecendo” e o “como deveria acontecer”. Ou seja, a sociedade e o Estado controlam suas atividades através de uma análise entre a condição encontrada em uma atividade e o critério estabelecido para execução desta. E este é justamente o conceito de auditoria defendido por Silva (2009, p.3): “o processo de comparação da condição com o critério resulta no que denominamos de Auditoria”. Portanto, a auditoria é a técnica utilizada pela sociedade e pelo Estado no controle dos gastos públicos.

De forma mais abrangente, Crepaldi (2000, p. 27) conceitua auditoria como sendo “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade [...] a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização”. Perez Junior (1998, p. 13) ratifica tal conceito, completando que a auditoria tem o objetivo de “fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação”.

Embora essencial para o controle dos gastos públicos, a Auditoria não surgiu

como técnica no âmbito governamental. A fim de se melhor explorá-la como tema, são apresentados nos tópicos seguintes, conceitos que introduzem o tema trazendo as origens, classificações e regulamentações da auditoria tanto no âmbito público, como privado. Além disso, serão apresentados também os conceitos de auditoria governamental, assim como os principais instrumentos jurídicos celebrados entre órgãos públicos e privados e suas principais formas de parcerias.

2.1. ORIGEM DA AUDITORIA

Embora enquanto técnica, a auditoria tenha sido formatada nas décadas mais recentes, a verificação da boa gestão dos recursos vem desde os tempos em que tal necessidade surgiu. Seguem maiores explicações sobre o assunto.

2.1.1 No Mundo

Rocha e Quintiere (2008, p. 17) buscam longe no tempo ao citar que “o controle, como função administrativa, guarda suas origens desde a criação dos primeiros Estados, já havendo registros da existência de controle e fiscalização desde a unificação dos dois Egitos, no reino de Menés I (3.200 a.C) [...]”. Entretanto, a Auditoria enquanto técnica remonta séculos na história mais recente.

Crepaldi (2000, p. 93) diz que “o primeiro auditor provavelmente foi um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI”. Isto porque os italianos foram os precursores da contabilidade moderna, a começar por Luca Paccioli, criador do método das partidas dobradas, base da contabilidade.

Perez Junior (1998, p. 13) ratifica tal conceito dizendo que “a prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália. [...] Inicialmente os trabalhos realizados como auditoria eram limitados, restringindo-se, em regra, à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão”.

Contudo, o desenvolvimento da técnica de auditoria se deu como parte da evolução do sistema capitalista, sobretudo com a Revolução Industrial na Inglaterra na segunda metade do século XVII. Crepaldi apresenta o seguinte posicionamento:

A real necessidade da contabilidade pública (auditoria) somente se manifestou a partir da institucionalização do investidor capitalista (não participante da administração), agora uma classe importante e em crescimento, que passou a exigir relatórios imparciais sobre a integridade de seu investimento e dos resultados econômicos do empreendimento. (CREPALDI, 2000, p. 94)

Da mesma forma, Almeida (2003, p. 26) afirma que “como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica”. Tal profissional mencionado é o auditor, que possuía – e ainda possui – a responsabilidade de atestar que a condição encontrada está de acordo com os critérios estabelecidos.

2.1.2 No Brasil

Empresas multinacionais instaladas no Brasil nas últimas décadas impulsionaram o mercado de auditoria no país. Almeida (2003, p. 28) fala que “essas empresas praticamente iniciaram a auditoria no Brasil e trouxeram todo um conjunto de técnicas de auditoria, que posteriormente foram aperfeiçoadas”.

Analisando um horizonte temporal, destaca-se a citação de Crepaldi quando diz que:

apesar de formalmente organizada em 26 de março de 1957, quando formado o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil. O fortalecimento da atividade, todavia ocorreu em 1972 por regulamentação do Banco Central do Brasil, do Conselho Federal de Contabilidade e pela formação de um órgão nacional para a congregação e autodisciplinação dos profissionais, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. (CREPALDI, 2000, p. 96)

Almeida (2003, p. 28) fala ainda que “basicamente, somente em 1965, pela Lei nº 4.728 [...], foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão ‘auditores independentes’”. Assim, verifica-se que, em ritmo mais lento do que o resto do mundo, a auditoria enquanto técnica fora reconhecida no Brasil em uma história recente. O fato da prática de auditoria ter sido introduzido no cotidiano empresarial brasileiro apenas nas últimas décadas mostra que ela está em

constante evolução no cenário nacional, buscando alcançar seus objetivos.

2.2. CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA

De maneira geral, a auditoria classifica-se em (a) auditoria externa e (b) auditoria interna, as quais são descritas a seguir.

2.2.1 Auditoria Externa

A origem da auditoria externa, ou auditoria independente, é colocada por Almeida como segue:

As demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. Esse profissional, que examina as demonstrações contábeis da empresa e emite sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou o auditor independente. (ALMEIDA, 2003, p. 26)

Segundo o autor, o surgimento desta forma de auditoria está relacionado à expansão dos negócios e à necessidade de atesto de regularidade das demonstrações contábeis por parte de terceiros, a fim de se angariar recursos de investidores externos.

A auditoria externa, segundo afirmação de Ferreira (2009, p. 1), “consiste na técnica que tem por objeto, entre outros procedimentos, o exame, por um auditor independente, das atividades, livros e documentos de uma entidade, conforme a finalidade estabelecida num contrato de prestação de serviços de auditoria”.¹

Conforme Silva (2009, p. 34), “a auditoria externa tem por finalidade precípua a emissão de um parecer final sobre as contas da instituição”. O mesmo afirma Ferreira (2009, p. 2), complementando que tal opinião é formada “no sentido de as demonstrações contábeis traduzirem ou não, em todos os aspectos relevantes, a situação do patrimônio da entidade em uma determinada data”.

¹ Ressalta-se que a finalidade da auditoria externa pode ser variada, não se prendendo apenas àquela necessidade inicial, de se angariar recursos de investidores externos.

Crepaldi (2000, p. 32) manifesta-se pela necessidade de atesto de regularidade das demonstrações contábeis “sobre a fidedignidade com que tais demonstrações refletem a situação do patrimônio e sua evolução durante o período a que se referem”.

Desta maneira, cabe se afirmar que a auditoria externa surge da necessidade de revisão das demonstrações contábeis das instituições com o intuito de se emitir uma opinião sobre elas. Opinião esta que será utilizada pelos usuários da informação contábil de acordo com suas necessidades.

Um critério de extrema importância para a validade da opinião emitida por parte do auditor externo é a sua independência em relação à entidade auditada. A Resolução 1267/2009 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade PA 02, que trata da independência e preceitua o que se segue:

A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho. (CFC, 2009, p. 4)

Na mesma linha apresentada, Silva (2009, p. 35) afirma que “o auditor externo não tem nenhum vínculo com a entidade auditada e, por esse motivo, tem maior independência no relacionamento com as unidades e também na realização de seus trabalhos”.

Vê-se que a regulamentação é clara ao determinar que as entidades de auditoria devam emitir relatórios imparciais em relação às entidades auditadas e demais usuários das informações, por isso a necessidade de independência na relação entre as partes.

O quadro 01 relaciona as principais características da auditoria externa:

Quadro 01 – Principais características da auditoria externa.

Agente	Auditor externo (contratado).
Ação	Garantia da fidedignidade das demonstrações contábeis.
Atividade	Prevenção e percepção de fraude e verificação das ocorrências para as quais foi contratado.
Execução dos trabalhos	Relevância das cifras constantes nas demonstrações contábeis, entre outras.
Grau de independência	Em princípio, maior em relação à alta gerência do que a interna; total em relação aos demais níveis.
Áreas cobertas pelo exame	De acordo com a contratação.
Destino dos trabalhos	Acionistas, credores, sociedade e demais interessados.

Fonte: Lima e Castro² (2003, p. 22, citado por SILVA, 2009, p. 34)

Dentre as principais características da auditoria externa, portanto, destacam-se a análise das demonstrações contábeis, a independência elevada e necessária e a destinação dos trabalhos: em geral, os usuários externos da informação contábil.

2.2.2 Auditoria Interna

O surgimento da auditoria interna está ligado à necessidade de atendimento aos gestores no dia-a-dia das entidades, através das práticas de auditorias:

Para atender à administração da empresa, seria necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e visando também às outras áreas não relacionadas com contabilidade (sistema de controle de qualidade, administração de pessoal etc.). Portanto, surgiu o auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. (ALMEIDA, 2003, p. 29)

O devido atendimento às demandas gerenciais é a principal causa do surgimento das auditorias internas. Os administradores, conforme afirma Ferreira (2009, p. 431), normalmente estabelecem “controles internos que garantam um bom desempenho na gestão dos negócios e um sistema contábil que produza informações adequadas sobre o patrimônio e suas mutações. Cabe à auditoria interna verificar se o sistema contábil e de controles internos, estabelecido pela administração, está funcionando conforme o previsto e se precisa ser aperfeiçoado”.

Crepaldi (2000, p. 41), por sua vez, conceitua a auditoria interna como

² LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbson Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. São Paulo: Atlas, 2003.

“conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

A afirmação de Silva (2009, p. 16) resume o conceito de auditoria interna e sua funcionalidade: “processo de trabalho voltado para avaliação da rotina administrativa, com base na verificação dos procedimentos operacionais”. Já Ferreira (2009, p. 431) mostra ainda que a finalidade desta forma de auditoria é “agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apresentadas nos relatórios”.

Tal processo de agregação de valor ao resultado da entidade só é possível se o auditor estiver dentro da organização. Porém, da forma com que expõe Crepaldi (2000, p. 42), “por ser empregado da empresa, o auditor interno perde sua independência profissional”. Assim, a auditoria interna possui um grau de independência menor em relação à auditoria externa, uma vez que a equipe de auditores internos faz parte do quadro funcional da entidade.

O quadro 02 demonstra as principais diferenças entre os dois tipos de auditoria listados:

Quadro 02 – Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna

	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional independente	Funcionário da empresa
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial	Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão
Finalidade	Principalmente emitir parecer sobre a adequação das Demonstrações Contábeis	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos
Relatório Principal	Parecer do auditor independente	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa
Nível de independência	Alto	Baixo
Usuários do trabalho	A entidade auditada e o público em geral	A entidade auditada
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Adaptado de Perez Junior (1998, p. 15) e Crepaldi (2000, p. 51).

Destacam-se no quadro 02 a finalidade, nível de independência e o público alvo de tais serviços. Contudo, o item “ação e objetivo” é o mais contundente: mostra pra que serve cada tipo de auditoria e que tipo de atividade é prestado. Neste ponto, Ferreira (2009, p. 432) esclarece que “o auditor interno executa auditoria operacional e contábil, enquanto o auditor externo das demonstrações contábeis executa auditoria contábil”. A conceituação quanto à natureza da auditoria – operacional ou contábil – é vista no tópico a seguir.

2.3. NATUREZA DA AUDITORIA

Em relação à natureza da auditoria, esta se rotula como (a) operacional ou (b) contábil. Seguem conceitos:

2.3.1 Auditoria Operacional

A auditoria operacional para Araújo (2004, p. 40), “surgiu da necessidade de melhorar a qualidade dos relatórios apresentados pelos auditores no que se refere aos resultados da gestão privada e pública, em face das limitações das informações financeiras”.

A definição de auditoria operacional de Crepaldi (2000, p. 32), consiste em “revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais”.

Observa-se que ambos os autores defendem que a auditoria operacional não se prende apenas às organizações privadas, mas possui importância também na no gerenciamento dos gastos públicos, a fim de apresentar os resultados obtidos pela gestão dos recursos.

Ferreira (2009, p. 421) propõe o objetivo da auditoria operacional como sendo “a avaliação do desempenho administrativo, ou seja, o exame de como estão sendo geridos os recursos patrimoniais e humanos [...]. A avaliação operacional leva em consideração os desperdícios, erros, fraudes, ociosidades e outros vícios que

provoquem efeitos negativos nos diversos setores da entidade”.

Araújo (2004, p. 40) cita também que “os objetivos principais da auditoria operacional são apresentar sugestões para melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiência, desperdícios, desvios, ações antieconômicas ou ineficazes e práticas abusivas”.

Os conceitos ora apresentados mostram a auditoria operacional como uma ferramenta focada não somente na contabilidade da entidade, mas na gestão como um todo, uma vez que, como cita Ferreira (2009, p. 421), “o auditor procura orientar a administração a adotar medidas das quais resultem maior eficácia operacional”. Desta forma, o administrador consegue, por meio das técnicas de auditoria, conhecer a entidade como um todo, visualizando os problemas existentes e prevenindo possíveis adversidades em suas operações.

2.3.2 Auditoria Contábil

A Auditoria contábil consiste, segundo entendimento de Franco e Marra (2001, p. 218), na “confirmação de que as demonstrações contábeis representam, adequadamente, a situação patrimonial e financeira de uma entidade, bem como os resultados por ela obtidos no período examinado”.

Attie (2006, p. 31) também afirma que o objetivo principal da auditoria contábil é tido como “o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada”. Almeida (2003, p. 30) manifesta-se no sentido de que tal auditoria verifica “se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior”.

Tais autores seguem o entendimento que vem da própria regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução 1203/09, que apresenta a definição mais completa acerca dos objetivos da auditoria contábil, como segue:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009)

Vê-se, portanto, que a auditoria contábil é baseada na verificação da correta elaboração e divulgação, em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos e na estrutura básica, de modo a contribuir com o processo decisório de seus usuários.

A fim de se executar as verificações pertinentes às auditorias apresentadas, um conjunto de normas e procedimentos estabelecidos por diversos órgãos devem ser observados, os quais são a seguir resumidos.

2.4. NORMAS DE AUDITORIA DOS ÓRGÃOS REGULAMENTADORES

Dentre os organismos da sociedade que se relacionam com a auditoria, em âmbito público ou privado, três são a seguir descritos, juntamente com suas regulamentações peculiares. São eles: Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e; Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

2.4.1 Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC é uma autarquia criada pelo Decreto-Lei 9295/46 e regulamentada pela Resolução CFC 960/03, que tem por finalidade a orientação, fiscalização e normatização do exercício da profissão contábil no Brasil. Para tanto, o CFC emite resoluções e normas que regulamentam a profissão e, dentre elas, as relacionadas com as atividades de auditoria.

As normas regulamentadoras da auditoria estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade sofreram recentes alterações a fim de convergir à prática

de auditoria aos padrões internacionais de contabilidade. Deste modo, as Normas Brasileiras de Contabilidade descritas na NBC T 11 foram revogadas e substituídas em dezembro de 2009, pela NBC TA 200, através da Resolução CFC 1.203/09. Entretanto, tais disposições são válidas para auditorias de exercícios financeiros iniciados após 01 de janeiro de 2010.

As regras de auditoria prescritas pelo CFC possuem foco na realização da auditoria externa, sobretudo no sentido de estabelecer a lisura necessária para a execução deste trabalho. As normas estabelecidas preconizam, sobretudo, a independência do auditor sob todos os aspectos³, o sigilo das informações⁴, a constante atualização profissional⁵ e a freqüente supervisão de seus trabalhos⁶.

Além disso, as normas de auditoria publicadas pelo CFC apresentam as técnicas necessárias para execução da auditoria, através da necessidade do bom planejamento das ações⁷, do levantamento dos documentos de auditoria⁸ e da definição de relevâncias⁹, amostragens¹⁰, fraudes e erros¹¹. Também são descritos os itens que devem estar presentes no relatório de opinião, além se apresentarem modelos a serem utilizados pelos profissionais¹².

Por ser o referencial mais completo apresentado pela regulamentação contábil brasileira, as normas de auditoria apresentadas pelo CFC servem de pilar para a execução de auditorias em diversas áreas, adaptando-as conforme o caso.

2.4.2 Comissão de Valores Mobiliários

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é uma entidade autárquica em regime especial vinculada ao Ministério da Fazenda, a qual compete, conforme artigo 8º da Lei 6385/76, regulamentar e fiscalizar as entidades que trabalhem com títulos de valores mobiliários negociados em Bolsa de Valores.

³ Resolução CFC 1.267/09

⁴ Resolução CFC 1.100/07

⁵ Resolução CFC 1.146/08

⁶ Resolução CFC 1.158/09

⁷ Resolução CFC 1.211/09

⁸ Resolução CFC 1.206/09

⁹ Resolução CFC 1.212/09 e Resolução CFC 1.213/09

¹⁰ Resolução CFC 1.222/09

¹¹ Resolução CFC 1.207/09

¹² Resolução 1.231/09 e Resolução 1.233/09

O Artigo 2º, parágrafo 3º da Lei 6385/76 dispõe sobre a competência da CVM em expedir normas para a execução da regulamentação e fiscalização das entidades que trabalhem com títulos imobiliários. Destaca-se o inciso II deste parágrafo que prevê a competência da CVM em “exigir que as demonstrações financeiras dos emissores, ou que as informações sobre o empreendimento ou projeto, sejam auditadas por auditor independente nela registrado”.

A prerrogativa da CVM de exigir que as demonstrações financeiras das entidades que trabalham com títulos mobiliários sejam auditadas por profissionais devidamente registrados nesse órgão torna-se obrigatória com advento da Lei 6404/76, que normatiza em seu Art. 177, parágrafo 3º: “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.”

Assim, nota-se que a legislação brasileira determina que as entidades de capital aberto devam ser obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na CVM. Registro este que segue as determinações constantes da Instrução CVM 308, de 14 de maio de 1999, as quais se destacam:

- Registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC.
- Exercício de atividade de auditoria por um período não inferior a cinco anos, contado a partir da data de registro no CRC.
- Exercício da atividade de auditoria, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade.
- Aprovação em exame de qualificação técnica.

Após atendimento dos requisitos necessários para registro e, já em execução da atividade, o auditor independente deve, segundo disposições da mesma Instrução CVM 308/99, submeter-se a periódicos controles de qualidade e programas de educação continuada, a fim de estar sempre atualizado em relação às normas de execução da atividade de auditoria.

Contudo, mais do que se manifestar acerca da obrigatoriedade de registro e

atualização do profissional da auditoria independente, Almeida (2003, p. 31) defende que a CVM possui a função de estabelecer “regras para os auditores independentes e normas de contabilidade a serem seguidas”. E tais manifestações se traduzem em Deliberações que ratificam Pronunciamentos realizados por órgãos envolvidos com a atividade contábil, como o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes – IBRACON e, mais recentemente, os Pronunciamentos Técnicos emanados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC¹³.

O auditor independente que atua em sociedades de capital aberto deve, portanto, estar atento a tais Deliberações, a fim de bem executar suas atividades, segundo as regras estabelecidas pela CVM.

2.4.3 INTOSAI

Dentre os organismos existentes que regulam a prática da auditoria, destaca-se na auditoria governamental, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) – INTOSAI.

Esta entidade internacional, segundo informações de Ferreira (2009, p. 475), “conta atualmente com 189 membros, entre eles o Brasil”. Seguem informações extraídas do endereço eletrônico da entidade a fim de qualificá-la¹⁴:

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é a organização central para a auditoria externa pública. Por mais de 50 anos, a INTOSAI tem proporcionado um quadro institucional para a transferência e aumento de conhecimentos para melhorar a auditoria externa pública mundial e, portanto, reforçar a posição, a competência e o prestígio das distintas Entidades Fiscalizadoras Superiores em seus respectivos países. De acordo com o lema da INTOSAI, *‘Experientia mutua omnibus prodest’* a troca de experiência entre os membros da INTOSAI e as conclusões e perspectivas constituem uma garantia de assegurar que a auditoria governamental avançar continuamente em direção a novos objetivos. (INTOSAI, 2010)

A INTOSAI é uma associação voltada ao aprimoramento da auditoria externa

¹³ As deliberações emitidas pela CVM em relação aos Pronunciamentos do IBRACON e do CPC constam detalhadas no endereço eletrônico www.cvm.gov.br Acesso em 12 de março de 2010.

¹⁴ Tradução livre do texto original em espanhol, disponível em http://www.intosai.org/es/portal/about_us/ Acesso em 12 de março de 2010.

pública entre os países associados, através da troca de experiências e publicações de conclusões de estudos e perspectivas, que norteiam os trabalhos desenvolvidos pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores no mundo.

Dentre os documentos resultantes das discussões realizadas pela INTOSAI, destaca-se a Declaração de Lima, a qual, segundo Ferreira (2009, p. 475) “é reconhecida como a ‘Magna Carta’ da auditoria governamental, em relação à qual estabelece os princípios fundamentais, as bases e conceitos que orientam o trabalho da organização”. Trabalhos estes que devem ser desenvolvidos com independência, e que, segundo a própria Declaração de Lima¹⁵, pretendem:

revelar desvios das normas e das violações dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economia da gestão financeira cedo o suficiente para torná-lo possível tomar ações corretivas em casos individuais, determinar a responsabilidade do órgão culpado, para obter indenização correspondente ou para tomar medidas para prevenir - ou pelo menos tornar mais difícil - tais violações. (INTOSAI, 2009, p. 16)

A fim de alcançar tal objetivo, as Entidades Fiscalizadoras Superiores associadas à INTOSAI – o Tribunal de Contas da União representando o Brasil – atendem a um grupo de normas de auditoria aprovadas em Londres em 1987, conforme traz Silva (2009, p. 123-169), e que estão dispostas resumidamente no quadro 03:

¹⁵ Tradução livre do texto original em espanhol, disponível em <http://www.intosai.org/en/portal/documents> Acesso em 12 de março de 2010

Quadro 03 – Normas de auditoria aprovadas pela INTOSAI e principais características.

Normas de Auditoria – INTOSAI	Principais características
Postulados básicos	a. Observância das normas de auditoria em todos os aspectos relevantes.
	b. Utilização da própria capacidade de julgamento ante as diversas questões.
	c. Implantação de sistema de controle interno adequado
	d. Promulgação de normas de contabilidade aceitáveis por parte das autoridades competentes.
	e. Auditoria sob a ótica da análise de regularidade e da otimização dos recursos.
Normas gerais de Auditoria Pública	a. Independência e competência necessária para execução dos trabalhos.
	b. Constante aperfeiçoamento e treinamento de pessoal
	c. Preparação de manuais, guias e instruções para execução de auditorias.
Normas e procedimentos na execução da Auditoria Pública	a. Planejamento das atividades a serem desempenhadas.
	b. Supervisão dos trabalhos por superiores.
	c. Avaliação da confiabilidade dos controles internos.
	d. Obtenção de informações probatórias que fundamentem a opinião e conclusões.
Normas para Elaboração dos Relatórios de Auditoria Pública	a. Devem conter: título, assinatura e data, objetivos e âmbito, integridade, destinatário, identificação do assunto, fundamento legal, conformidade às normas de auditoria e oportunidade.
	b. A exposição das informações em relatórios deve ser clara, objetiva, imparcial e construtiva.
	c. Tipos de pareceres: pleno, com ressalvas, adverso e com negativa de opinião.

Fonte: Adaptado de Silva (2009, p. 123-169)

Observa-se, portanto, que a auditoria governamental é conduzida essencialmente por critérios estabelecidos através de discussões realizadas entre diversos países, e que estabelecem em suas normas, a necessidade de haver principalmente a independência na verificação dos gastos públicos. Destaca-se também a necessidade de constante aperfeiçoamento daqueles que estão diretamente envolvidos com a auditoria de recursos públicos, bem como a aplicação de técnicas de planejamento, execução, conclusão e revisão dos trabalhos desempenhados.

Desta forma, assim como nas entidades da área privada, o setor público aplica todas as ferramentas ligadas à auditoria a fim de assegurar a fidedignidade dos gastos, bem como fundamentar as decisões a serem tomadas por gestores e,

sobretudo, pelos cidadãos.

2.5. AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A auditoria governamental, ou auditoria pública, trata de assegurar-se de que os recursos públicos (não somente financeiros, mas o patrimônio público como um todo), estejam sendo geridos de maneira a alcançar sua eficiência, efetividade e economicidade, conforme definição de Ferreira:

A finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido. (FERREIRA, 2009, p. 442)

Destaca-se na definição apresentada que a legalidade e legitimidade dos atos e fatos são avaliadas tanto nas esferas de governo, quanto na descentralização de recursos públicos a serem geridos por entidades de direito privados legalmente autorizados. Isso mostra que a auditoria governamental transcende os limites governamentais e alcança também as entidades privadas, quando estas detêm recursos públicos a fim de executar determinadas tarefas. O tratamento de tais recursos, mesmo quando executados por entes privados, deve ser realizado conforme preconizam as regras da execução pública.

Quanto às normas de auditoria pública, Cruz (1997, p. 32) lembra que elas “são firmadas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todo o planeta, com a finalidade de disciplinar o exercício da função. Elas, geralmente, recomendam obediência à legislação própria de cada país para respeitar o ambiente específico e sua cultura quando da aplicação dessas normas. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade é o órgão que possui a competência jurídica para fazê-lo”.

Contudo, apesar de possuir ampliado campo de atuação, a auditoria pública não possui regulamentação própria para sua execução no Brasil, conforme apresenta Silva (2009, p. 69): “a análise da legislação revela que não existem normas específicas direcionadas para os órgãos e profissionais que atuam junto a

organismos públicos e executam atividades de auditoria governamental. O que se verifica na prática é que esses órgãos e profissionais aplicam, no que couberem, as normas expedidas pelo setor privado”.

Assim, as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo CFC (vide item 2.4.1), sobretudo as que tratam da técnica de auditoria (NBC TA's), são as principais ferramentas existentes para execução da auditoria governamental, aplicadas sempre que possível. Cabe lembrar que os postulados básicos e demais normas emitidas pela INTOSAI, constantes do quadro 03, devem ser igualmente atendidas em todas as esferas de governo.

Assim como ocorre na esfera privada, a auditoria no âmbito público brasileiro é apresentada sob a ótica do controles interno e externo, conforme a Constituição Federal de 1988, e que se descreve a seguir.

2.5.1 Controle interno na administração pública segundo a Constituição Federal

Acerca do controle interno na administração pública, Silva (2009, p. 23) diz que este “tem por atribuição a tarefa de revisar os atos praticados pela Administração, atentando-se para o cumprimento da legislação. É uma espécie de área revisora dos atos da administração”.

A Constituição Federal de 1988 traz, em seu art. 74, a necessidade e a finalidade da implementação do controle interno na Administração pública, conforme segue:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
 - IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Observa-se, assim, que todos os poderes são envolvidos na necessidade de bem executar o controle interno, cujo foco está em avaliar o cumprimento das metas,

comprovar eficiência e eficácia da gestão orçamentária e controlar as operações de crédito da União¹⁶.

No esteio do que trata Constituição Federal de 1988 sobre o assunto, existem também dispositivos infraconstitucionais que se relacionam com a execução do controle interno. A Lei 4.320/64 especifica:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:
I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II – a finalidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.
(LEI 4.320 de 17 de março de 1964)

Assim como na Constituição Federal de 1988, a lei aponta para a necessidade da apuração da legalidade dos atos e a verificação dos cumprimentos das metas e finalidades estabelecidas para a execução orçamentária.

No âmbito federal, o órgão responsável para a execução do controle interno é a Controladoria Geral da União – CGU, que baseia sua atuação principalmente nos dispositivos constantes da Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001, o qual apresenta o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que trata dos assuntos:

- Finalidades, organização e competências do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
- Objetos e abrangência da atuação.
- Planejamento das ações.
- Estrutura conceitual básica das técnicas de controle.
- Operacionalidade, método da amostragem, normas fundamentais e recursos.
- Controle de qualidade das atividades.
- Unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta.

¹⁶ Estados e municípios devem seguir as disposições previstas nas Constituições Estaduais, conforme art. 75 da Constituição Federal.

A Controladoria Geral da União, entretanto, não possui o poder de julgamento de contas, cabendo-se este ao controle externo. Entretanto, uma das finalidades previstas no artigo 74 da Constituição Federal trata justamente do apoio que o sistema de controle interno deve oferecer ao controle externo. Desta forma, ambos caminham juntos na fiscalização da boa gestão do patrimônio público.

2.5.2 Controle externo na administração pública segundo a Constituição Federal

Esta forma de controle diferencia-se do controle interno pelo agente fiscalizador não ser o próprio Poder Executivo, mas o Poder Legislativo. O controle externo no âmbito governamental é uma prerrogativa das Casas Legislativas, conforme determina a Constituição Federal de 1988, artigos 70 e 71, devendo acontecer com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete realizar os procedimentos técnicos para fiscalizar, julgar ou apreciar as contas dos ordenadores de despesa pública federal¹⁷.

Além das disposições constitucionais, a Lei 4.320/64 e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) também apontam para execução do controle externo através do Poder Legislativo. Apresenta-se a seguir um resumo das atribuições do Tribunal de Contas da União, no quadro 04.

¹⁷ Assim como no controle interno, as Constituições Estaduais disciplinam a execução do controle externo nas esferas estaduais e municipais.

Quadro 04 – Atribuições constitucionais do Tribunal de Contas

Nº	ATRIBUIÇÃO	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL
1	Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos.	Art. 33, § 2º e art. 71, II
2	Fiscalizar as aplicações de subvenções e a renúncia de receitas.	Art. 70
3	Apreciar as contas anuais do presidente da República.	Art. 71, I
4	Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões.	Art. 71, III
5	Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional	Art. 71 IV
6	Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais.	Art. 71 V
7	Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal e a municípios.	Art. 71, VI
8	Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas.	Art. 71, VII
9	Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos.	Art. 71, VIII a XI
10	Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas não autorizadas.	Art. 72, § 1º
11	Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades.	Art. 72, § 2º
12	Fixar os coeficientes dos fundos de participação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras.	Art. 161, § único

Fonte: SPECK¹⁸ (2000, p. 81-82, citado por SILVA, 2009, p. 39)

O quadro 04 auxilia na compreensão dos poderes do Tribunal de Contas da União: julgamento, fiscalização, apreciação e controle de ações. Diferentemente do sistema de controle interno, aqui existe a força de julgamento e a aplicação de sanções aos administradores. Contudo, não cabe ao Tribunal de Contas julgar as contas dos chefes de Estado, mas apenas verificar sua adequabilidade, emitindo um parecer para o Congresso Nacional, que detém a força de julgamento neste caso.

Um item em específico constante do quadro 04 mostra a atribuição do Tribunal de Contas da União em fiscalizar a aplicação de recursos da União

¹⁸ SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil**. São Paulo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2000.

repassados a estados, ao Distrito Federal e a municípios. Entretanto, de que forma são repassados tais recursos?

No intuito de obter maior aproximação com o objetivo geral deste trabalho, são apresentados a seguir os principais instrumentos jurídicos firmados entre órgãos públicos ou entre a administração pública e uma entidade privada, que envolva repasse de recursos públicos para a execução de um determinado objeto.

2.6. PRINCIPAIS INSTRUMENTOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE ÓRGÃOS PÚBLICOS

A fim de regulamentar os repasses de recursos públicos realizados entre entes da federação, órgãos da administração direta e indireta e para instituições sem fins lucrativos, são utilizados alguns instrumentos jurídicos, cada qual com sua especificação.

Em suma, tais instrumentos jurídicos são regulados pelo Decreto 6170/2007, pela Portaria Interministerial 127/2008 – MP/MF/MCT (que normatiza o decreto 6170/2007) e pela Lei 8666/1993 – Lei das Licitações e Contratos. Há também a Instrução Normativa 01/97-STN, que dispõe sobre a celebração de convênios e a Lei 9790/1999 que trata da instituição do termo de parceria.

Dentre os instrumentos jurídicos, destacam-se (a) os convênios; (b) os contratos; (c) os contratos de repasse e; (d) os termos de parceria. A seguir as definições e características de cada instrumento.

2.6.1 Convênios

Os convênios, enquanto uma das formas do Poder Público de se associar com outras entidades (públicas ou privadas), consagra os mesmos objetivos dos partícipes envolvidos. Di Pietro (2002, p. 190) mostra tal entendimento ao dizer que “no convênio, os partícipes objetivam a obtenção de um resultado comum, ou seja, um estudo, um ato jurídico, um projeto, uma obra, um serviço técnico, uma invenção etc., que serão usufruídos por todos os partícipes”.

O mesmo raciocínio é apresentado por Violin (2006, p. 193), quando diz que no convênio “há partícipes com as mesmas pretensões: interesses comuns e coincidentes. (...) não há preço ou remuneração, mas apenas mútua cooperação”. Destaca-se nesta manifestação o esclarecimento de que nenhuma das partes relacionadas obterá lucros na execução dos convênios.

Dentre a legislação que envolve o tema¹⁹, vê-se que os conceitos são fiéis aos já apresentados. A mais recente publicação é a Portaria Interministerial 127/2008 – MP/MF/MCT, no Artigo 1º, § 1º, que trata do tema conforme segue:

VI – convênio – acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação. (PORTARIA INTERMINISTERIAL 127/2008 – MP/MF/MCT).

A portaria apresenta convênio como um instrumento jurídico firmado entre partícipes a fim de conjugar interesses recíprocos na aquisição de bens, serviços eventos ou realização de atividades. Ressalta-se a possibilidade de um partícipe ser, inclusive, um ente não integrante do Poder Público, mas uma entidade privada sem fins lucrativos.

A mútua cooperação presente na legislação é tratada por Di Pietro (2002, p. 190) como “repasse de verbas, uso de equipamentos, de recursos humanos e materiais, de imóveis, de *know-how* e outros; por isso mesmo, no convênio não se cogita de preço ou remuneração”. Observam-se interesses comuns, por exemplo, na relação existente entre duas Universidades Federais que almejam executar determinada pesquisa conjuntamente e, para isso, uma contribui com recursos financeiros e outra, com os equipamentos necessários.

Os convênios firmados em âmbito federal são disciplinados inicialmente pela Lei 8.666/93 – Lei de Licitações e contratos, que traz em seu artigo 116 a necessidade de aprovação destes pela Administração Pública, e que devem ser compostos minimamente por plano de trabalho que detalhe suas pretensões,

¹⁹ Legislação em âmbito federal.

identificação do objeto e das metas a serem atingidas, etapas e fases de execução e cronograma financeiro.

A Lei 8.666/93 também dispõe de quesitos relacionados ao assunto que foram mais bem detalhados pela Legislação Federal que a sucede, com destaque para a Instrução Normativa 01/97 – STN, que além de trazer os preceitos da Lei das Licitações, tratou de detalhes a serem observados na formalização, execução e prestação de contas dos convênios.

Em 2007, o Decreto 6.170/2007 disciplinou a execução dos convênios na esfera federal, inovando ao trazer a necessidade de cadastramento das entidades sem fins lucrativos no Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse – SICONV. Na mesma linha, a fim de estabelecer normas para a execução do referido Decreto, a Portaria Interministerial 127/2008 – MP/MF/MCT é publicada.

As disposições específicas de cada regulamentação que envolve a celebração, execução e prestação de contas dos convênios firmados pela Administração Pública Federal serão tratadas com mais detalhes no capítulo 4.

2.6.2 Contratos

Os contratos firmados pelo Poder Público, os ditos contratos administrativos, são regulados pela Lei 8.666/93. Conforme entendimento de Di Pietro (2002, p. 190), diferentemente dos convênios, nos contratos administrativos não existe a convergência de interesses pelos partícipes: “no contrato há sempre duas partes (podendo ter mais de dois signatários), uma que pretende o objeto do ajuste (a obra, o serviço, etc.), a outra que pretende a contraprestação correspondente (o preço, ou qualquer outra vantagem)”.

O mesmo entendimento apresenta Violin (2006, p. 193) quando define o contrato administrativo: “é um ajuste que a Administração Pública celebra com terceiros para consecução de objetivos de interesse público. Aplicam-se a eles as normas de direito público, e supletivamente os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado”.

Contratos firmados pela Administração Pública atendem, antes de tudo, a duas necessidades distintas: a satisfação da necessidade do contratante e a

obtenção de lucros por parte do prestador de serviços. Para tanto, a Administração Pública se vale de prerrogativas existentes no artigo 58 da Lei 8.666/93, chamadas por Violin (2006, p. 183) de “cláusulas exorbitantes”. Segue o disposto no artigo citado:

Art. 58. O regime jurídico dos contratos administrativos instituído por esta Lei confere à Administração, em relação a eles, a prerrogativa de:
I - modificá-los, unilateralmente, para melhor adequação às finalidades de interesse público, respeitados os direitos do contratado;
II - rescindi-los, unilateralmente, nos casos especificados no inciso I do art. 79 desta Lei;
III - fiscalizar-lhes a execução;
IV - aplicar sanções motivadas pela inexecução total ou parcial do ajuste;
V - nos casos de serviços essenciais, ocupar provisoriamente bens móveis, imóveis, pessoal e serviços vinculados ao objeto do contrato, na hipótese da necessidade de acautelar apuração administrativa de faltas contratuais pelo contratado, bem como na hipótese de rescisão do contrato administrativo. (LEI 8.666 de 21 de junho de 1993).

Os incisos citados conferem à administração pública alguns critérios que a salvaguardam, enquanto detentora do capital envolvido na contratação, podendo modificar ou rescindir unilateralmente os contratos firmados, além de fiscalizar a execução do objeto contratado e aplicar sanções (como multa e suspensão do direito de contratar com a Administração) quando verificada a não execução de maneira plena do objeto contratado.

Antevendo a contratação, a Administração Pública deve executar o procedimento licitatório, a fim de selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração para o atendimento de suas necessidades, segundo dispositivo constitucional que se segue:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)
XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

O inciso XXI do Artigo 37 da Constituição Federal mostra a preocupação do constituinte em ofertar as mesmas condições a todos os concorrentes que se habilitarem a disputar a contratação com a Administração Pública, em atendimento aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência, citados no caput do artigo. Os casos específicos ressalvados no inciso XXI estão relacionados na Lei 8.666/93, artigos 24 e 25 – dispensas de licitação e inexigibilidades.

Os artigos 54 a 80 da Lei 8.666/93 disciplinam as normas para formalização, execução, eventual rescisão dos contratos firmados. Não se falam nestes artigos acerca da necessidade de prestação de contas, até porque, sendo os objetivos divergentes atendidos (fornecimento do bem ou serviço *versus* contraprestação), encerra-se a relação entre as partes.

Entretanto, uma situação específica trazida pela Lei 8.958/1994 levanta a obrigatoriedade de prestação de contas em um tipo de contrato firmado pela Administração: quando de um lado há uma Instituição Federal de Ensino Superior e, do outro lado existe uma Fundação de Apoio.

Art. 3º Na execução de convênios, contratos, acordos e/ou ajustes que envolvam a aplicação de recursos públicos, as fundações contratadas na forma desta lei serão obrigadas a:

I - observar a legislação federal que institui normas para licitações e contratos da administração pública, referentes à contratação de obras, compras e serviços;

II - prestar contas dos recursos aplicados aos órgãos públicos financiadores;

III - submeter-se ao controle finalístico e de gestão pelo órgão máximo da Instituição Federal de Ensino ou similar da entidade contratante;

IV - submeter-se à fiscalização da execução dos contratos de que trata esta lei pelo Tribunal de Contas da União e pelo órgão de controle interno competente. (LEI 8.958 de 20 de dezembro de 1994)

Não obstante à necessidade de prestar contas pelos convênios, também os contratos firmados devem ter sua regularidade verificada pelo órgão público financiador. Além disso, tais contratos são também objeto de verificação do Tribunal de Contas da União, órgão que executa o controle externo da Administração Pública²⁰. Contudo, diferentemente do que ocorre nos convênios, nem a Lei 8.666/93, nem a Lei 8.958/94 detalham a forma de como esta prestação de contas deve ser apresentada. Maiores aprofundamentos sobre o assunto serão feitos no capítulo 4.

²⁰ Vide item 2.5.2.

2.6.3 Contratos de Repasse

Em âmbito federal, a Portaria Interministerial 127/2008 – MP/MF/MCT, no Artigo 1º, § 1º, inciso II, conceitua o contrato de repasse da seguinte forma: “instrumento administrativo por meio do qual a transferência dos recursos financeiros se processa por intermédio de instituição ou agente financeiro público federal, atuando como mandatário da União.”

A mesma legislação prevê que a formalização do contrato de repasse deverá acontecer da mesma forma com que se ocorre na formalização dos convênios. Assim como os convênios, os contratos de repasse são caracterizados pela simetria nos interesses dos partícipes. Entretanto, há a peculiaridade operacional da transferência de recursos ocorrer através de um agente financeiro público federal que atua como mandatário da União. Ou seja, o Governo Federal repassa o recurso ao agente financeiro, que por sua vez realizará a transferência deste para o órgão público contratado que efetuará as atividades.

A Controladoria Geral da União – CGU (2005, p. 109), define o contrato de repasse conforme segue: “é o instrumento utilizado para transferência de recursos financeiros da União para os entes da Federação, por intermédio de instituição financeira oficial federal (Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil), sendo uma das atribuições dessas instituições, atuar como mandatária da União no acompanhamento da aplicação dos recursos previamente à liberação das parcelas”. Através desta conceituação, observa-se que a fiscalização dos recursos auferidos pela contratada será realizada pela própria instituição financeira, e não pela União que concede o recurso.

2.6.4 Termo de Parceria

Exclusivamente com entidades sem fins lucrativos classificadas como OSCIP's (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), o Poder Público pode firmar os termos de parceria.

Compõem o quadro das OSCIP's as instituições que solicitam tal titulação e executam atividades constantes na Lei 9790/1999, voltadas à assistência social,

saúde, educação, defesa de direitos humanos, promoção de voluntariado, defesa do consumidor ou de combate à fome.

Barbosa dispõe o que se segue:

Os termos de parceria, instituídos pela Lei 9790/1999 como instrumentos de cooperação entre o setor público e as organizações da sociedade civil de interesse público qualificadas como OSCIP's, têm todas as características assinaladas pela doutrina para caracterização dos convênios. Trata-se, de fato, de instrumento concebido para o *fomento* e realização de projetos de interesse público. (BARBOSA, 2007, p. 501)

O pensamento apresentado sugere que convênios e termos de parcerias possuem a mesma finalidade. Entretanto, Violin (2006, p. 217) diz que “o termo de parceria também foi criado com intuito de um maior controle de resultados, ao invés dos convênios, cujo controle é preponderante na forma de aplicação dos recursos”.

Nota-se, portanto, que o termo de parceria pretende dar maior agilidade na relação entre as entidades sem fins lucrativos e o poder público, focando-se tanto mais nos resultados, que são medidos por indicadores de resultados, conforme art. 10, § 2º, inciso III, da Lei 9790/1999.

A aplicação de recursos também se diferencia dos convênios, conforme cita Barbosa (2007, p. 513): “a aplicação de recursos públicos para a aquisição de bens ou serviços tratando-se de convênios observa critérios análogos aos estabelecidos pela Lei 8666/1993. Em relação aos termos de parceria exige-se a publicação de regulamento seguindo os princípios gerais aplicáveis”.

Os termos de parceria são disciplinados pelo Decreto 3100/1999 e, outra singularidade apresentada, que o diferencia dos convênios, é o caráter facultativo para execução de concursos de projetos, quando da escolha da entidade parceira²¹. Para tal escolha, também deverá ser realizada consulta ao Conselho de Políticas Públicas competente, quando houver.²²

Apesar das vantagens apresentadas para a execução do termo de parceria, o artigo 2º da Lei 9790/1999 proíbe o enquadramento como OSCIP de diversas atividades, dentre elas, as fundações públicas e as fundações, sociedades civis ou

²¹ Art. 23 do Decreto 3100/1999.

²² Art. 10 do Decreto 3100/1999.

associações de direito privado criadas por órgãos públicos. Fica, assim, restrita a tais atividades a celebração do termo de parceria.

2.7. PRINCIPAIS PARCERIAS ENTRE PÚBLICO E PRIVADO

Os instrumentos jurídicos citados no item anterior são passíveis de serem firmados entre órgãos públicos e instituições sem fins lucrativos. Esta relação estabelecida entre o “público” e o “privado”, preconiza a parceria que pode existir entre essas partes. Di Pietro trata dessa parceria conforme segue:

A parceria pode servir a variados objetivos e formalizar-se por diferentes instrumentos jurídicos. Ela pode ser utilizada como:

- a. forma de **delegação** da execução de serviços públicos a particulares, pelos instrumentos da concessão [...] de serviço público;
 - b. meio de **fomento** à iniciativa privada de interesse público, efetivando-se por meio de convênio ou contrato de gestão²³;
 - c. forma de **cooperação** do particular na execução de atividades próprias da Administração Pública, pelo instrumento da terceirização (contratos de obras e serviços por meio de empreitada);
 - d. instrumento de **desburocratização** e de instauração da chamada Administração Pública gerencial, por meio dos contratos de gestão²⁴.
- (DI PIETRO, 2002, p. 34)

Observa-se na citação apresentada, que a relação entre o poder público e as instituições de natureza privada, em suma, desvia os fins das entidades públicas: o desaparecimento do Estado o obriga a procurar meios que façam com que os serviços públicos continuem sendo executados e, a transferência da execução à iniciativa privada é uma das hipóteses que não se pode descartar.

Tendo sido apresentados os possíveis instrumentos jurídicos que executam a transferência de responsabilidade do poder público às entidades privadas

²³ Contrato de gestão presente nesta citação é apresentado pela própria autora, como sendo uma nova nomenclatura para o termo de parceria, já exposto neste trabalho. A diferença é que o contrato de gestão é firmado com ‘Organizações Sociais’ e o termo de parceria, firmado com as ‘OSCIPs’. Sobre a esta similaridade, a autora versa: “O objetivo em ambas as entidades é o mesmo: instituir parceria entre o poder público e uma organização não governamental qualificada pelo poder público [...]. O instrumento é praticamente o mesmo, apenas recebendo denominações diversas pelo legislador. Trata-se de miscelânea terminológica para designar entidades que, em termos genéricos, apresentam características muito semelhantes e que, por isso mesmo, mereciam submeter-se ao mesmo regime jurídico”. (DI PIETRO, 2002, p. 210)

²⁴ Vide nota anterior.

(convênios, contratos e termos de parceria), apresentam-se a seguir, as duas principais modalidades de parcerias: (a) concessões e (b) terceirizações.

2.7.1 Concessões

Concessão de serviço público é, segundo a Lei 8987/1995, artigo 2º, inciso II: “a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado”.

O conceito apresentado traz em si a idéia de que o Poder Público repassará a outrem, uma atividade que seria de sua competência realizar. Também há o entendimento da existência de lucro por parte do concessionário. Di Pietro (2002, p. 75) lembra, pois, que a legislação prevê o desenvolvimento da atividade pela iniciativa privada “mediante tarifa paga pelo usuário ou outra forma de remuneração decorrente da exploração do serviço”.

Câmara (2007, p. 159) diz que “já faz muito tempo que as concessões são utilizadas pelo Estado como mecanismo para conseguir cooptar a participação de empreendedores privados no desenvolvimento de uma dada atividade, sem abrir mão do poder de intervir sobre ela”. Ou seja, a concessão de um serviço público é realizada, mas o Estado continua detendo poder sobre ele, controlando e fiscalizando.

Estradas e serviços de telecomunicação são exemplos de concessões realizadas pelo Poder Público. Entretanto, não são todos os serviços prestados pelo Estado que podem ser objetos de concessão. Di Pietro (2002, p. 71) diz que apenas “os serviços públicos comerciais e industriais do Estado são os que se prestam à exploração concessão”. Desta forma, serviços que não possuem caráter remuneratório por parte de seus usuários, (como limpeza de ruas, por exemplo), não podem ser concedidos.

2.7.2 Terceirizações

Di Pietro (2002, p. 174) trata terceirização como “contratação, por determinada empresa, de serviços de terceiro para o desempenho de atividades-meio. [...] Suas principais vantagens seriam a especialização da empresa contratada, a possibilidade de a empresa tomadora do serviço concentrar-se na execução de suas atividades-fim, [...] a simplificação da estrutura empresarial”. A autora apresenta a vantagem da terceirização pelo órgão público, que pode se focar tão somente em suas finalidades precípuas.

O Decreto-Lei 200 de 25 de fevereiro 1967 já tratava deste assunto, conforme art. 10, § 7º:

Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução. (DECRETO-LEI 200 de 25 de fevereiro de 1967)

Nota-se que a terceirização é um instituto utilizado pela administração pública com o intuito de deter o crescimento “desmesurado” da administração pública, em especial, do quadro de pessoal. Ao se falar em terceirização, fala-se em utilização de serviços de pessoas.

Ferraz (2007, p. 5) mostra este pensamento ao conceituar o assunto: “é o termo designativo das diversas formas de trespasse de atividades próprias de uma pessoa a outra. Numa acepção mais restrita, compreende os ajustes pelos quais se busca a alocação de serviços, a contratação de pessoal por interposta pessoa, para que sejam supridas necessidades, transitórias ou permanentes, do serviço.” Em resumo, a terceirização de que tratam os autores refere-se à de mão-de-obra.

O mesmo autor aponta, contudo, o grande problema surgido em torno da terceirização. Segue manifestação de Ferraz (2007, p. 7): “sua utilização como válvula de escape à realização de concursos públicos, com vistas a contornar a regra do art. 37, II da Constituição”. O problema apontado dá conta de que há um desvirtuamento desta modalidade, que inicialmente seria prevista para fazer com

que a Administração Pública se ocupasse de serviços estritamente relacionados com seus fins.

Assim como na concessão, observa-se no instituto da terceirização o repasse de atividades que inicialmente seriam desempenhadas pelo Poder Público, para instituições privadas. Os instrumentos utilizados para execução dessas parcerias são os já apresentados.

2.8. RELAÇÃO ENTRE INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR E FUNDAÇÕES DE APOIO

Dentre as várias parcerias existentes na sociedade entre instituições públicas e privadas, apresenta-se a relação foco deste trabalho: os entes públicos de educação superior e as fundações de apoio ao ensino, pesquisa e extensão. Uma abordagem qualitativa de tais fundações de apoio no âmbito da educação superior no Brasil apresenta os posicionamentos favoráveis e contrários a esta controversa relação.

De antemão, pautado no posicionamento de Di Pietro (2002, p. 230), conclui-se que o relacionamento entre tais partes é problemático: “do ponto de vista jurídico, é difícil enquadrar o tipo de relacionamento entre a fundação de apoio e a entidade pública beneficiária, provavelmente porque não se encaixa nas fórmulas conhecidas e disciplinadas pelo Direito”. Assim, nota-se que a relação existente entre as partes não se enquadra nas formas apresentadas no item anterior: concessão e terceirização.

Fundações, conforme preceitua o Código Civil de 2002, são aquelas instituições sem finalidade lucrativa, criadas a partir da doação de um patrimônio, para finalidade morais, religiosos, culturais ou de assistência (Lei 10.406/2002, art. 62 a 69). As fundações de apoio às universidades públicas devem ser enquadradas neste contexto. Entretanto, a origem de tais fundações por si só já leva à contradição desta finalidade.

Posicionamentos favoráveis às fundações de apoio dão conta de que tais entidades são necessárias para o atendimento a contento das necessidades da sociedade, não substituindo, mas auxiliando o poder público:

[...] é bom que se ressalte que se enganam aqueles que dizem que as fundações de apoio são instrumentos de privatização dos serviços públicos reservados às entidades apoiadas. Elas não têm e nunca tiveram o propósito de substituírem suas parceiras, mas agem com o único objetivo de colaborar com elas. Onde os braços daquelas não alcançam para desenvolverem as suas atividades, ou se alcançam atuam deficitariamente, as fundações de apoio suprem-nas em suas deficiências. [...] Sem nenhum exagero. Sem elas, não é que o Estado encontraria dificuldades na prestação dos serviços que lhe cabem; o Estado não teria condições de funcionamento de modo a se manter como legítimo aparador das necessidades sociais. (ALVES, 2006, p. 23)

Como visto, o entrave da máquina pública é evocado quando se deseja justificar a atuação de tais fundações de apoio. Da mesma forma a autonomia universitária presente no art. 207 da Constituição Federal é citada por Diniz (2006, p. 29): “as atividades-fim das fundações de apoio buscam seu fundamento no próprio texto da Constituição Federal, que traz princípios e regras significativos para compreensão do fenômeno. No art. 20, há a vinculação da autonomia universitária com o ensino, a pesquisa e a extensão, que são objetos nítidos das fundações de apoio”.

No intuito de regulamentar esta relação, a Lei 8958/1994 tratou de estabelecer critérios específicos a serem adotados pelas partes, tais como a contratação das fundações de apoio mediante dispensa de licitação, para fins de desenvolvimento institucional²⁵; participação de servidores nas atividades de forma esporádica; a proibição de contratação de mão de obra administrativa, docentes e pesquisadores de natureza permanente; a obrigatoriedade de prestação de contas em convênios e contratos firmados. Todavia, a realidade encontrada na relação entre fundações de apoio e instituições federais de ensino superior não é a esperada, destoando daquilo seria o ideal.

Resultado de uma extensa auditoria realizada em diversas instituições de ensino superior no Brasil e suas fundações de apoio, o Tribunal de Contas da União expediu o Acórdão 2731/2008-Plenário, o qual apresenta o relatório das constatações e análises realizadas. Conforme já citado, a historicidade das fundações de apoio consegue justificar as irregularidades existentes. Consta neste acórdão a origem das fundações de apoio:

²⁵ A Lei 8666/1993 traz em seu artigo 24, inciso XIII a possibilidade do Poder Público contratar através de dispensa de licitação, “instituição brasileira incumbida regimental ou estatutariamente da pesquisa, ensino ou do desenvolvimento institucional [...]”.

3.1 As fundações de apoio aparecem no cenário nacional ainda na década de 70. O objetivo precípua das universidades brasileiras na contratação dessas entidades era assegurar maior autonomia administrativa, sobretudo na gestão de atividades de pesquisa. Pessoas jurídicas de direito privado, as fundações possuíam enorme flexibilidade na gestão de compras, importações, contratação de pessoal celetista e prestação de contas, conferindo maior agilidade na prestação de serviços. Na década de 90, transformaram-se, também, em veículos de captação de recursos fora dos orçamentos das universidades, destinados, sobretudo, à complementação salarial de servidores e ao reforço dos escassos orçamentos dos departamentos universitários. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008)

Nota-se que a finalidade inicial das fundações de apoio era de garantir maior flexibilidade nas atividades administrativas das instituições federais. Deste quadro, a atuação das fundações evoluiu para uma representação significativa no quadro funcional das instituições de ensino, também atuando na captação de recursos.

O Acórdão 2731/2008-Plenário, do TCU, traz ainda que “segundo o Portal da SESu/MEC, existem no Brasil 60 IFES²⁶ (55 universidades, 1 faculdade e 4 Centros de Educação Tecnológica) e 111 fundações de apoio com credenciamento válido junto ao MEC/MCT”.

Santos *et al* descrevem a atual finalidade das fundações de apoio:

As Fundações de Apoio são entidades credenciadas e habilitadas a prestarem serviços de gerenciamento administrativo e financeiro para a execução de projetos de ensino, pesquisa e extensão das instituições federais de ensino superior. Para exercerem essa função, as fundações utilizam contratos, convênios, acordos e ajustes, cuja fonte de recursos pode ser de organismos públicos ou privados, nacionais ou internacionais. Observando o funcionamento das Fundações de Apoio, as atividades básicas dessas instituições estão descritas a seguir: captar recursos por meio de projetos, de doações e de aplicações financeiras; planejar a utilização de recursos; controlar o patrimônio; executar compras de materiais e serviços; controlar os recursos humanos; registrar as transações; controlar recebimentos e a execução de pagamentos; executar compras de materiais e serviços. (SANTOS *et al.*, 2008, p. 48)

O desvirtuamento da finalidade das fundações de apoio também é denunciado por Di Pietro:

²⁶ Instituições Federais de Ensino Superior

Embora haja diferenças entre umas e outras entidades de apoio, elas obedecem, em regra, a determinado padrão. Com efeito, a cooperação com a Administração se dá, em regra, por meio de convênios, pelos quais se verifica que praticamente se confundem em uma só as atividades que as partes conveniadas exercem; o ente de apoio exerce atividades próprias da entidade com a qual celebra o convênio, tendo inseridas tais atividades no respectivo estatuto, entre os seus objetivos institucionais. (DI PIETRO, 2002, p. 230)

O comentário da autora mostra que as fundações de apoio exercem as funções que as instituições de ensino superior deveriam fazer, e não fazem. A autora Di Pietro (2002, p. 230) continua: “a grande dificuldade no exame das entidades de apoio está no propagado (mas ainda não comprovado) fato de que elas produzem bons resultados para as entidades públicas junto às quais atuam; por outras palavras, a alegação é a da eficiência”.

As críticas levantadas por tais autores fazem eco quando são apresentadas as irregularidades encontradas na auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União, apontadas no Acórdão 2731/2008 - Plenário. Destacam-se a seguir as constatações de tal trabalho de auditoria nas instituições auditadas:

[...] a) os achados demonstram que a prática da contratação direta de fundações de apoio tem **subvertido as hipóteses de dispensa de licitação** previstas no art. 1º da lei de regência, em especial pelo uso elástico do conceito de desenvolvimento institucional.[...]

d) as fundações de apoio, em regra, **não têm observado os procedimentos previstos na Lei nº 8.666/93** nas contratações por elas efetivadas em projetos desenvolvidos com esteio na Lei nº 8.958/1994.

e) **são frágeis, quando não inexistentes, os mecanismos de transparência e de prestação de contas** dos contratos/convênios firmados pelas IFES com suas fundações de apoio.

f) os achados evidenciaram a debilidade do controle finalístico e de gestão das fundações de apoio pelas instituições apoiadas e a **ausência de regras claras de relacionamento que possibilitem a efetividade deste controle**.

[...]

h) os requisitos de participação dos servidores das instituições federais contratantes – normas previamente aprovadas pelo órgão de direção superior da instituição, sem prejuízo de suas atribuições funcionais, fora da jornada de trabalho a que estão sujeitos, excetuada a colaboração esporádica – **tem sido desvirtuados pela alocação continuada de servidores das IFES em projetos**, com a percepção perene de bolsas e a caracterização de contraprestação de serviços.

i) os achados evidenciam que o pessoal contratado para os projetos, não integrantes dos quadros da instituição apoiada, tem sido muitas vezes deslocado para o exercício de atividades permanentes ou inerentes aos planos de cargos das IFES, configurando a **terceirização irregular de serviços** (burla à licitação) e a **contratação indireta de pessoal** (burla ao concurso público).

j) o instituto do ressarcimento pelo uso de bens e serviços próprios da instituição federal contratante, estatuído no art. 6º da Lei nº 8.958/1994, tem sido constantemente solapado, quando não esquecido, pelo estabelecimento de percentuais fixos de remuneração sobre os valores contratados e pela sua retenção em contas privadas das fundações de apoio (fundos de apoio institucional), **contrariando o princípio da unidade de caixa** que impõe o recolhimento de receitas públicas ao caixa único do Tesouro Nacional.[...] (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008 – grifo nosso).

São graves as constatações encontradas na auditoria realizada, o que demonstra que as fundações de apoio, ainda que representem uma forma de desburocratização do Estado, por vezes não seguem princípios básicos da Administração Pública de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Contratação de mão-de-obra sem concurso público, aquisições sem prévia licitação, movimentação extra-orçamento, utilização de mão-de-obra de servidores em pleno horário de trabalho, desenvolvimento de atividades que deveriam ser realizadas pelos próprios entes públicos. São todos exemplos de como as fundações de apoio têm executado suas atividades junto às instituições de ensino superior.

Um ponto levantado, porém, é o que denota maior interesse por parte desse trabalho: a fragilidade na transparência, controle e prestações de contas apresentadas por tais fundações de apoio às instituições de ensino, no tocante aos recursos encaminhados a ela para serem executados. No capítulo 4 serão apresentadas as constatações verificadas pela Unidade de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior no tocante às prestações de contas de contratos e convênios firmados com sua Fundação de Apoio, devendo, em seguida, serem realizados apontamentos que se fizerem pertinentes.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Para um maior entendimento da definição metodológica deste trabalho, torna-se necessário a explicação do termo pesquisa. Segundo Gil (2002, p. 17), pesquisa é “[...] o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Já Marconi e Lakatos (2007, p. 157) definem pesquisa como “um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Pesquisar significa procurar respostas, através da comprovação científica, para aquilo que se faz desconhecido. O conhecimento empírico dá lugar ao conhecimento científico, à medida que a pesquisa vem comprovar, retificar, controverter ou anular determinadas idéias.

3.1. TIPO DE PESQUISA E MÉTODO DE PROCEDIMENTO

O tipo de pesquisa deste trabalho é a pesquisa exploratória que, segundo Gil (1996, p. 45), “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Este trabalho tem como objetivo explorar uma situação concreta.

Verifica-se também o caráter dedutivo desta pesquisa, uma vez que, conforme observado na seqüência, seu intuito é observar se as premissas previamente estabelecidas estão sendo seguidas. Marconi e Lakatos (2007, p. 92) confirmam esta característica quando definem que no método dedutivo, “toda a informação ou conteúdo fático da conclusão já estava, pelo menos implicitamente, nas premissas”.

Quanto ao método de procedimento, o modelo de pesquisa adotado é o estudo de caso (ou método monográfico), que conforme Gil (2002, p. 54), consiste no “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir seu amplo e detalhado conhecimento”. Lakatos define este método de procedimento como segue:

Partindo do princípio de que qualquer caso que se estude em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou até de todos os casos semelhantes, o método monográfico consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de obter generalizações. A investigação deve examinar o tema escolhido, observando todos os fatores que o influenciaram e analisando-o em todos os seus aspectos. (LAKATOS²⁷, 1981, p. 33, citado por MARCONI e LAKATOS, 2007, p. 108)

No entanto, a generalização citada pela autora é de difícil realização, uma vez que o caso de uma determinada instituição é amplamente detalhado, levando em conta o contexto e as características específicos dela. Estudiosos também criticam o estudo de caso por demandar muito tempo para a finalização da pesquisa.

Contudo, para a auditoria, o estudo de caso permite a maior proximidade entre os conhecimentos teóricos e a prática contábil, o que é de grande valia, haja vista que o próprio objetivo da ciência, segundo Crozatti (2001, p. 01) é “prover conceitos e metodologias para o bom êxito da prática”.

3.2. QUANTO AOS OBJETIVOS DO TRABALHO

O objetivo geral do trabalho é verificar a regularidade das prestações de contas em convênios e contratos encerrados em 2009, firmados entre uma IFES e uma Fundação de apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão, que foram apresentadas à Unidade de Auditoria Interna da Instituição de Ensino Superior.

Os objetivos específicos são: fundamentar teoricamente e demonstrar a relação entre as Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil com as Fundações de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão; apresentar as normas que regem a prestação de contas dos convênios e contratos firmados entre entes públicos federais e instituições privadas sem fins lucrativos; verificar se as prestações de contas dos convênios e contratos firmados entre uma Fundação de Apoio e uma IFES estão de acordo com a legislação vigente à época do repasse e; propor as alterações necessárias para a correta prestação de contas dos convênios e contratos verificados, em conformidade com a legislação vigente à época do repasse.

²⁷ LAKATOS, Eva Maria. Sociologia geral. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

3.3. LEVANTAMENTO E TRATAMENTO DOS DADOS

Esta pesquisa se pauta em documentação indireta, qual seja, a já existente na sociedade. Além disso, segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 176), “o levantamento de dados, primeiro passo de qualquer pesquisa científica, é feito de duas maneiras: pesquisa documental (ou de fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias).” Para o alcance dos objetivos postos, será realizada uma pesquisa exploratória em documentos e normativos, tanto de caráter primário quanto secundário.

Para o atendimento dos objetivos específicos de fundamentação teórica da relação entre as Instituições Federais de Ensino Superior e as fundações de apoio, utiliza-se a pesquisa em fonte secundária, ou pesquisa bibliográfica, a qual conforme Marconi e Lakatos (2007, p. 185), “abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográficos, etc.”. A pesquisa bibliográfica em questão pode ser observada no capítulo 2 deste trabalho.

Em relação aos demais objetivos específicos, a pesquisa utilizada é a de fonte primária, ou pesquisa documental, que, conforme as autoras supracitadas (2007, p. 176), caracteriza-se como aquela em que “a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não”. Podem ser fontes de documentos os arquivos públicos, como leis, ofícios, publicações parlamentares, documentos jurídicos, etc., ou de arquivos particulares, como relatórios de instituições públicas ou de ordem privada.

De posse de todos os documentos necessários para a realização da verificação da regularidade das prestações de contas em estudo, este trabalho elenca quais os critérios que devem ser seguidos para a correta demonstração de transparência na gestão dos recursos, relaciona aqueles que não se mostraram atendidos, e sugere melhorias de correção.

3.4. DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL

Em questão, a análise dos convênios e contratos firmados entre uma Instituição Federal de Ensino Superior localizada no Estado do Paraná e uma das Fundações de Apoio que trabalham em conjunto com ela. São aqui analisados os relatórios de prestação de contas emitidos pela Unidade de Auditoria Interna dessa instituição de ensino no ano de 2009. Não são exauridos todos os convênios e contratos firmados entre as partes citadas, mas tão somente aqueles que, durante o ano de 2009, tiveram suas prestações de contas analisadas pela Unidade de Auditoria Interna.

3.5. CONSOLIDAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

De posse de todos os documentos necessários para a verificação da regularidade nas prestações de contas auditadas no ano de 2009 pela Unidade de Auditoria Interna da IFES em questão, serão apontadas quais as deficiências mais recorrentes nas prestações de contas, bem como quais os demais critérios estabelecidos na legislação não estão sendo cumpridos pela IFES, pela Fundação de Apoio, ou por ambas as instituições. Destacadas as fragilidades, serão relacionadas sugestões de melhorias no processo, a fim de contribuir para uma melhor transparência da utilização dos recursos públicos.

4. ESTUDO DE CASO

A seguir são apresentadas as informações levantadas para o alcance dos objetivos estabelecidos. Iniciar-se-á com as características das instituições correlacionadas, em seguida são apresentados os principais instrumentos jurídicos celebrados entre as partes, bem como as normas que regulamentam as prestações de contas apresentadas. Ao final, realiza-se a análise das prestações de contas apresentadas à Unidade de Auditoria Interna da IFES no ano de 2009.

4.1. CARACTERÍSTICAS DA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR

A Instituição Federal de Ensino Superior estudada neste trabalho, doravante denominada simplesmente IFES, é uma universidade pública federal localizada no Estado do Paraná, com sede na capital, Curitiba. Sua extensão abrange, além dos *campi* localizados na cidade-sede, também as cidades de Palotina, Pontal do Sul, Matinhos, Paranaíba, Pinhais, Rio Negro, Bandeirantes, São João do Triunfo e Paranaguá. As informações que se seguem foram extraídas do Relatório de Atividades de 2009 da instituição.

Ao total, são 07 *campi*, 04 hospitais-escola, 05 fazendas experimentais e 01 museu de arqueologia e etnologia que compõem a cidade universitária, abarcando diversas áreas do conhecimento: (a) ciências da saúde; (b) ciências humanas, letras e artes; (c) ciências jurídicas; (d) educação; (e) ciências agrárias; (f) ciências biológicas; (g) ciências exatas; (h) tecnologia; (i) ciências da terra; (j) ciências sociais aplicadas e; (k) estudos do mar.

No ano de 2009 a instituição possuía 103 cursos de graduação com 22.704 alunos matriculados, formando nesse ano o total de 3.082 graduandos. Em cursos de nível médio, foram 274 alunos registrados, com 69 formados. Na pós-graduação, nos 182 cursos ofertados (entre mestrados, doutorados e especializações) havia 5.295 matriculados.

Entre docentes e técnicos administrativos, a instituição possuía em 2009, 5.653 servidores ativos. Todo esse pessoal circula em 328 edificações de aproximadamente 9.043.913 m² diariamente.

Em 2009, o orçamento total da IFES bateu o valor de R\$ 771.878.000,00, entre despesas de pessoal (76,32%), de custeio (17,81%) e de capital (5,88%), considerando os recursos advindos do tesouro nacional, os recursos de arrecadação própria e aqueles provenientes para fins ou programas específicos.

Em relação aos convênios, contratos e cooperações firmadas, a instituição fez, no ano de 2009, 792 ajustes, conforme quadro 05:

Quadro 05 – Ajustes formalizados pela IFES em 2009

Setores e Outras Unidades	Natureza dos Ajustes								TOTAL
	Convênios				Contratos		Cooperações		
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Ciências Agrárias	41	4	-	-	9	1	1	2	58
Ciências Biológicas	4	5	-	-	4	-	-	1	14
Setor de Educação	3	-	-	-	11	-	1	-	15
Ciências Exatas	-	1	-	-	4	-	1	-	6
Ciências Humanas, Letras e Artes	50	3	-	-	4	-	1	4	62
Ciências Jurídicas	28	-	-	-	-	-	-	-	28
Ciências da Saúde	21	-	-	-	12	-	1	-	34
Ciências Sociais Aplicadas	28	5	-	-	17	-	1	1	52
Setor de Tecnologia	51	1	-	-	11	-	3	6	72
Ciências da Terra	8	1	-	-	3	-	1	1	14
Escola Técnica	13	1	-	-	2	-	1	-	17
Hospital de Clínicas	6	1	4	-	-	-	3	-	14
Hospital Maternidade	-	-	1	-	-	-	-	-	1
Pró-Reitoria de Adm.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas	-	-	-	-	1	-	1	-	2
Pró-Reitoria de Extensão e Cultura	-	12	-	-	1	-	1	-	14
Pró-Reitoria de Grad.	45	-	-	-	21	-	1	-	67
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Grad.	2	37	-	-	-	-	5	-	44
Pró-Reitoria de Planej., Orçamento e Finanças	4	-	-	-	-	-	-	-	4
Gabinete do Reitor	2	1	-	-	1	-	-	-	4
Campus Palotina	5	-	-	-	-	-	-	-	5
Campus Litoral	-	8	-	-	3	-	-	-	11
Outros	226	2	-	-	13	-	5	8	254
TOTAL	537	82	5	-	117	1	27	23	792

LEGENDA : 1 – Estágio / 2 - Apoio financeiro / 3 - Cessão de Uso / 4 - Outros / 5 - Contrato de Prestação de Serviços / 6 - Outros / 7 - Cooperação Nacional / 8 - Cooperação Internacional

Fonte: Relatório de Atividades da IFES de 2009.

O quadro 05 apresenta a distribuição dos ajustes de convênios, contratos e cooperações formalizados em 2009, com a predominância dos convênios de estágios, os quais representam 67% dos instrumentos. Em seguida, nota-se relevância nos contratos de prestações de serviços e convênios de apoios financeiros.

Não há neste quadro uma discriminação que revele se nos convênios firmados, a IFES figura como conveniente ou concedente, contratante ou contratada. Além disso, diversas são as instituições que formalizam ajustes de cooperação, convênios e contratos com a IFES, tais como fundações de apoio, entidades sem fins lucrativos, centros de pesquisa, empresas privadas, entes da federação, etc.

Com as informações levantadas, é possível se ter idéia das dimensões da instituição. A amplitude de ações e a abrangência físico-financeira da IFES possuem magnitude para colocá-la entre uma das maiores do país. Destarte, o intuito desse trabalho, já largamente levantado, não objetiva exaurir todas as relações firmadas pela IFES, mas tão somente aqueles instrumentos firmados entre ela e uma fundação de apoio, os quais tiveram suas contas prestadas à sua Unidade de Auditoria Interna. A seguir são apresentadas algumas características dessa Unidade.

4.1.1 Características da Unidade de Auditoria Interna da IFES

A IFES em questão, devido ao seu porte já apresentado, requer uma Unidade de Auditoria Interna que seja capaz de abranger todos os serviços desenvolvidos na instituição, a fim de avaliar a eficiência e eficácia da gestão. Entretanto, a realidade da unidade não reflete essa necessidade.

A Unidade de Auditoria Interna da IFES possuía 06 servidores ativos lotados em 2009, responsáveis pela verificação das contas de toda a Universidade, com os seguintes cargos: auditor (1), contador (1), farmacêutico (1), psicólogo (1) e técnicos administrativos (2).

Os trabalhos desenvolvidos pela Unidade não se resumem à verificação das prestações de contas de convênios e contratos firmados entre a IFES e a Fundação de Apoio. Além desse serviço, a unidade executa: (a) verificação de regularidade nos procedimentos licitatórios, por amostragem; (b) verificação de conformidade

documental em todos os pagamentos feitos pela IFES em decorrência de compras, serviços e fornecimentos de diárias de viagem; (c) auditoria em convênios firmados com outras instituições; (d) atendimento aos órgãos de controle interno e externo do Poder Público Federal; (e) orientações a setores e departamentos sempre que solicitado, entre outras atividades.

Desta forma, nota-se que a atividade de verificação da prestação de contas dos convênios e contratos firmados entre a IFES e a Fundação de Apoio é tão somente uma das tarefas desenvolvidas, e que o número de servidores disponíveis restringe as possibilidades de maiores serviços prestados pela Unidade de Auditoria Interna à Universidade.

4.2. CARACTERÍSTICAS DA FUNDAÇÃO DE APOIO AO ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.

A Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão, cujos convênios e contratos firmados com a IFES são o foco deste trabalho, é uma instituição situada em Curitiba-PR, criada em 1980, sem fins lucrativos, que atua em diversas áreas do conhecimento. Conforme informação de seu *web site*, a Fundação “participa da gestão técnica, administrativa e financeira de programas e projetos de pesquisa, ensino, extensão, saúde, assistência social e desenvolvimento institucional. Essas parcerias têm possibilitado o avanço tecnológico da IFES²⁸ e aprimorado a qualidade da pesquisa e do ensino no Brasil.” Sua missão é apoiar a IFES em questão, bem como a sociedade, através de ações de desenvolvimento na área de ensino, pesquisa e extensão.

A Fundação possui o título de Utilidade Pública nas três esferas de governo, além de registro e credenciamento no Ministério da Educação e Ministério da Ciência e Tecnologia, credenciamento junto ao CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico), atestado de funcionamento do FAS (Fundação de Ação Social) a nível municipal, registro junto ao CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social) e certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.

Conforme Estatuto Social, a Fundação possui as seguintes finalidades:

²⁸ Substituído o nome da IFES.

- Promover e apoiar a execução de programas e eventos de ensino, de pesquisa, de extensão, de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de assistência social e de saúde, atividades culturais, de caráter social, de filantropia e de proteção ambiental.
- Viabilizar recursos técnicos, gerenciais e/ou financeiros para o desenvolvimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão de instituições de ensino e pesquisa, conveniadas com a IFES.
- Conceder bolsas de estudo e pesquisa, em nível de graduação e pós-graduação em programas de ensino, extensão, desenvolvimento científico e tecnológico.
- Colaborar com pessoas jurídicas, instituições e órgãos públicos e privados em programas administrativos, científicos e tecnológicos e na promoção da integração ao mercado de trabalho e em atividades de amparo às crianças, adolescentes e idosos carentes, bem como de habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária, inclusive no fomento de práticas desportivas.
- Desenvolver atividades técnicas, de consultoria, científicas e administrativas, para instituições públicas ou privadas, podendo, inclusive, contratar pessoal (especializado ou não), para atender às finalidades propostas.
- Produzir e executar serviços de radiodifusão em todas as suas modalidades, sem finalidade comercial, ou seja, com fins exclusivamente educativos, culturais, científicos e beneficentes.

A execução destas finalidades é acompanhada de perto pela IFES, seus conselhos e gestores. Sobressalta-se a atuação da Fundação no gerenciamento de programas e projetos da IFES, envolvendo atividades de administração, finanças, negociação, articulação institucional, logística, suprimentos, e de tecnologia, conforme Relatório de Atividades de 2008 publicado no *web site* da Fundação (última publicação até 02 de maio de 2010).

Sua estrutura física é pequena, mas sua atuação dentro da IFES é vultuosa. Em 2008, a Fundação possuía 2.523 colaboradores, dos quais apenas 149 estavam

lotados em sua administração. Os demais 95% dos colaboradores estavam lotados em 58 convênios e contratos mantidos sobretudo pela IFES. O Relatório de Atividades de 2008 da Fundação apresenta ainda o quantitativo desses colaboradores distribuídos em unidades da IFES: 1162 trabalhadores estavam lotados no Hospital de Clínicas, e 160 no Hospital Maternidade.

No intuito exclusivo da verificação da magnitude da Fundação e sua relação com a IFES, nota-se que no ano de 2008 a entidade gerenciou R\$ 152.408.096,68 advindos de convênios/contratos firmados junto à Instituição Federal de Ensino Superior. Destaque para 56,31% referente a recursos movimentados através dos hospitais em atividade.

Além das informações já apresentadas, extrai-se outro ponto relevante do Relatório de Atividades de 2008 da Fundação de apoio: todos os convênios (contratos e congêneres) firmados entre a Fundação e a IFES são fiscalizados pela Auditoria Interna da IFES, órgão do Conselho de Curadores da Universidade. Esta ação demonstra o intuito de ambas as organizações em evidenciar a transparência de suas ações na gestão dos recursos públicos.

4.3. PRINCIPAIS INSTRUMENTOS JURÍDICOS FIRMADOS ENTRE AS PARTES

Considerando os objetivos presentes no Estatuto Social da Fundação de Apoio, sua relação com a IFES pauta-se principalmente em dois instrumentos jurídicos: convênios e contratos.

Conforme já exposto anteriormente, convênios e contratos diferem-se quanto aos seus objetivos: o primeiro demonstra convergência de objetivos para o alcance do bem comum, o segundo demonstra os diferentes objetivos entre as partes, sendo o lucro o interesse da contratada e a execução do serviço, o interesse da contratante.

Tomando-se por base os contratos e convênios analisados no exercício de 2009 pela Unidade de Auditoria Interna da IFES, verifica-se que, das 40 prestações de contas apresentadas, 23 representavam contratos e 17 eram convênios. Cabe ressaltar que tais convênios e contratos, cujas prestações de contas foram analisadas, não se referiam apenas a termos firmados dentro do exercício de 2009,

mas representavam instrumentos celebrados entre as partes em exercícios anteriores, cuja finalização/análise parcial ocorreu em 2009.

A Unidade de Auditoria em questão não analisou apenas convênios e contratos finalizados, mas também realizou análises parciais de prestações de contas. Estas análises parciais não resultavam em pareceres, mas somente em relatórios de recomendações. Dos 40 processos, 10 referiam-se a prestações de contas parciais.

Quanto aos objetos e recursos conveniados e contratados, esses apresentaram vasta diferenciação. O quadro 06 demonstra os valores repassados e o objeto de sua execução, classificados por tipo (contrato e convênio) e ano de assinatura do termo.

Quadro 06 – Instrumentos cuja prestação de contas foi verificada pela Unidade de Auditoria Interna da IFES em 2009.

	Instrumento	nº	Estágio	Objeto	Valor repassado
1	Contrato	146/04	Final	Execução do Programa de Melhoria do Ensino de Graduação	203.340,00
2	Contrato	067/05	Final	Operacionalização financeira das atividades que dizem respeito à implementação do Programa Nacional de Inclusão de Jovens PROJOVEM	811.335,00
3	Contrato	068/05	Final	Apoio técnico e operacional para a execução do Projeto Conexão de Saberes: diálogos entre a universidade e as comunidades populares	73.816,59
4	Contrato	069/05	Final	Apoio técnico e operacional para o Núcleo de Estudos Afro-Brasileiros da IFES, para a execução do Projeto Representações do negro e seus impactos no processo educacional no Paraná	43.720,00
5	Contrato	025/06	Final	Apoio técnico e operacional para a execução do Projeto Escola de Fábrica	336.160,00
6	Contrato	031/06	Final	Apoio técnico e operacional para a execução do Projeto Centro Interdisciplinar de Formação Continuada de Professor – CINFOP	447.120,00
7	Contrato	032/06	Final	Suporte administrativo e financeiro ao Núcleo de Educação a Distância nas atividades didático-pedagógicas por ele desenvolvidas durante a implantação do curso piloto em Administração na modalidade de ensino à distância	54.000,00
8	Contrato	101/06	Final	Apoio técnico e operacional para aplicação de recursos diretamente nos Laboratórios da IFES	200.000,00
9	Contrato	102/06	Final	Apoio técnico e operacional para o fornecimento e instalação de cortinas tipo rolo	69.996,40
10	Contrato	103/06	Parcial	Apoio técnico e operacional para serviços de recomposição do Pavimento em PETIT-PAVET do Campus XX	149.250,00
11	Contrato	106/06	Parcial	Apoio técnico e operacional para a Execução do projeto de implantação, melhoria e acompanhamento de softwares para um projeto específico	120.000,00
12	Contrato	109/06	Final	Apoio técnico e operacional para execução do Projeto de captação de córneas humanas para transplantes no Estado	115.200,00
13	Contrato	113/06	Final	Apoio técnico e operacional para a execução do projeto de complementação de recursos para o projeto de construção do prédio do departamento de farmacologia	255.795,45
14	Contrato	114/06	Final	Apoio técnico e operacional para execução do projeto de construção de salas de aula para o curso de Engenharia Mecânica	200.000,00
15	Contrato	115/06	Final	Apoio técnico e operacional para execução do Projeto Direito à Terra e Comunidades Quilombolas no Paraná: elaboração de estudos históricos e antropológico	261.040,00
16	Contrato	022/07	Final	Apoio técnico e operacional para a execução do Projeto Centro Interdisciplinar de Formação Continuada de Professor – CINFOP	237.095,60
17	Contrato	038/07	Parcial	Produção de Programas Audiovisuais sobre a IFES, visando desenvolvimento institucional	697.226,06

18	Contrato	045/07	Final	Operacionalização financeira das atividades que dizem respeito à implementação do Programa Nacional de Inclusão de Jovens – PROJOVEM Fase 2	921.930,00
19	Contrato	206/07	Final	Apoio técnico e operacional para conclusão de processos do Projeto de aperfeiçoamento do Sistema de Acompanhamento de Processos das Instituições de Ensino Superior – SAPIEnS	359.168,00
20	Contrato	207/07	Final	Operacionalização administrativa e financeira das atividades que dizem respeito à implementação do Plano de Metas Compromisso – Todos pela Educação	530.526,00
21	Contrato	213/07	Final	Apoio técnico e operacional para conclusão de processos do Projeto de Capacitação para realização da Inventariação da Oferta Turística Brasileira	297.950,00
22	Contrato	230/07	Parcial	Operacionalização administrativa e financeira que dizem respeito à implementação do Projeto Escola que Protege – Etapa 2008	100.000,00
23	Contrato	073/08	Final	Apoio na operacionalização administrativa e financeira das atividades que dizem respeito à implantação do desenvolvimento de Plano Estratégico e Metodológico para Avaliação Prévia dos Estudos de Impacto Ambiental e Relatório de Impacto Ambiental da BR 487/PR	74.298,00
24	Convênio	050/05	Parcial	Apoio e união de esforços pela TV Universitária, para realização de atividades de radiodifusão, som e imagem (TV e Rádio), através de sinal aberto, a cabo ou, ainda, pela rede mundial de computadores (Internet), bem como intercâmbio de programação e desenvolvimento de atividades conjuntas através da cooperação acadêmica, técnica e científica	38.280,00
25	Convênio	726/05	Final	Construção de prédio no campus do litoral	240.000,00
26	Convênio	731/05	Final	Construção de um anexo ao prédio da Pró-Reitoria de Recursos Humanos e Assuntos Estudantis	628.840,00
27	Convênio	021/06	Parcial	Execução dos pré-projetos aprovados pela Portaria 470/2005, com recursos do Ministério da Saúde/FNS, para aquisição de equipamentos e materiais permanentes para o Hospital de Clínicas	500.000,00
28	Convênio	677/06	Final	Apoio para o desenvolvimento institucional do Núcleo de Educação a Distância para implementação do Ciclo Básico do programa de formação continuada em mídias na educação em nível de extensão universitária	118.330,00
29	Convênio	685/06	Final	Execução do Projeto Desigualdades raciais e políticas afirmativas no estado do Paraná	67.427,00
30	Convênio	691/06	Final	Execução do Programa de apoio para o desenvolvimento local: Tunas Paraná/Vale do Ribeira	34.500,00
31	Convênio	692/06	Final	Execução do Projeto Recriando Histórias: a história da cidade e dos direitos humanos	13.500,00
32	Convênio	711/06	Parcial	Aquisição de veículos para o campus do litoral	608.733,02
33	Convênio	729/06	Final	Execução do Projeto de aquisição de veículos automotivos e aparelhamento para estúdio	80.000,00

				de educação à distância	
34	Convênio	730/06	Final	Execução do Projeto apoio computacional ao ensino de xadrez nas escolas brasileiras	214.660,00
35	Convênio	732/06	Final	Emenda parlamentar para Curso Pós-Médio e Graduação Familiar	150.000,00
36	Convênio	735/06	Final	Emenda parlamentar para modernização/recuperação da Casa da Estudante Universitária	200.000,00
37	Convênio	742/06	Parcial	Emenda Parlamentar de bancada para modernização/recuperação e consolidação da IFES e Hospital de Clínicas	3.000.000,00
38	Convênio	761/06	Parcial	Apoio às atividades de infra-estrutura dos laboratórios nas áreas de Geologia, Química, Marinha, Oceanografia, Física e gerenciamento costeiro e atividades de coleta de dados no mar para atendimento dos projetos de pesquisa específicos financiados por instituições públicas e privadas e disciplinas dos cursos que demandam conhecimentos técnico-científicos específicos ofertados pelo campus litoral	224.000,00
39	Convênio	763/06	Final	Apoio administrativo, técnico, operacional e de gerenciamento para o desenvolvimento científico, tecnológico e institucional do Centro de Computação Eletrônica subsidiando a execução da política de informatização da instituição	611.000,00
40	Convênio	764/06	Parcial	Apoio administrativo, técnico, operacional e de gerenciamento para o desenvolvimento científico e tecnológico da fazenda experimental, para atendimento às atividades de infra-estrutura nas áreas de fruticultura, olericultura, plantas medicinais, manejo e conservação do solo, dentre outras; para atendimento dos projetos de pesquisa específicos financiados por instituições públicas e privadas e disciplinas dos cursos que demandam conhecimentos técnicos específicos ofertados pela fazenda experimental	230.000,00
Total de recursos verificados em 2009:					13.518.237,12

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em relatórios elaborados pela Instituição.

Observa-se que os objetos são, em sua maioria, de apoio operacional e administrativo na execução das atividades realizadas pela IFES em decorrência de inúmeros projetos mantidos por ela. No entanto, alguns objetos se referem a atividades de execução de serviços que deveriam ser elaborados pela própria IFES, como a instalação de cortinas, construção de prédios e aquisição de veículos. Esses desvirtuamentos nas atividades prestadas pelas fundações de apoio às IFES é ponto de preocupação dos órgãos de controle, em específico o Tribunal de Contas da União que, conforme será detalhado à frente, exarou o Acórdão 2731 em 2008, criticando diversas medidas de desvirtuamento na execução dos serviços entre as IFES as Fundações.

Os instrumentos jurídicos celebrados entre a IFES e a Fundação de Apoio constantes do quadro 06 foram objeto de análise da Unidade de Auditoria Interna. No entanto, quais são as bases jurídicas utilizadas pela Unidade para verificar a regularidade da gestão dos recursos? As principais normas que regulamentam as prestações de contas são a seguir apresentadas.

4.4. PRINCIPAIS NORMAS QUE REGULAMENTAM AS PRESTAÇÕES DE CONTAS

Conforme já exposto, convênios e contratos devem ter suas prestações de contas analisadas por força do dispositivo legal que rege as fundações de apoio, qual seja, a Lei 8958/1994. Entretanto, analisando a legislação, vê-se que os convênios possuem muito mais detalhes em relação à sua prestação de contas do que os contratos, pois estes são regidos pela Lei 8666/93, que se faz sucinta no que em relação a tais prestações de contas.

Isso não impede, contudo, que o nível de detalhamento requerido nos dispositivos legais de convênios seja também requerido nas prestações de contas de contratos. Este mesmo entendimento é o que parece ser obtido quando se analisa o Acórdão 2731/2008, o qual se manifesta como segue:

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator, em:

[...]

9.2 determinar ao Ministério da Educação que, no prazo de 180 dias a contar da ciência desta deliberação, institua ato normativo regulamentando o relacionamento das Instituições Federais de Ensino Superior com suas fundações de apoio, de modo que as IFES adotem providências para o cumprimento das seguintes medidas:

[...]

9.2.17. estabeleçam sistemática de controle e análise das prestações de contas dos contratos correlatos a cada projeto em parceria com fundações de apoio, que abranja, além dos aspectos contábeis, os de legalidade, efetividade e economicidade, com possibilidade de acompanhamento em tempo real da execução físico-financeira da situação de cada projeto e com atesto final da prestação de contas, respeitando a segregação de funções e de responsabilidades;

9.2.18. exijam que essas prestações de contas contenham, pelo menos, os seguintes documentos: demonstrativos de receitas e despesas; relação de pagamentos identificando o nome do beneficiário e seu CNPJ ou CPF, número do documento fiscal com a data da emissão e bem adquirido ou serviço prestado; atas de licitação, se houver; relação de bolsistas e de empregados pagos pelo projeto com as respectivas cargas horárias e também guias de recolhimentos de saldos à conta única da Universidade de valores com essa destinação legal e normativa;

9.2.19. estabeleçam a obrigação de que as notas fiscais relativas a despesas feitas por fundações de apoio, sejam identificadas com o número do projeto, ficando à disposição da IFES e dos órgãos de controle pelo prazo de cinco anos após o encerramento do projeto;

9.2.20. providenciem a incorporação, em todos os contratos ou convênios firmados com base no art. 1º da Lei 8.958/94, de cláusulas que obriguem as fundações de apoio a prestar contas à IFES apoiada [...]. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008 – grifo nosso)

Como visto, o Tribunal de Contas da União requer que haja uma prestação de contas que seja capaz de transparecer as ações realizadas com o recurso público via contratos e convênios. Entretanto, diversos dos pontos mínimos apresentados pelo TCU advém das regras já estabelecidas para prestação de contas dos convênios, descritos na Instrução Normativa 01/97-STN e, mais recentemente, na Portaria Interministerial 127/2008 – MP/MF/MCT. Desta forma, as características abaixo desenhadas para ambos normativos devem ser entendidos para aplicação tanto para contratos, quanto para convênios firmados com as fundações de apoio. Quando houver alguma diferença nos normativos para contratos e convênios, esta será apontada.

4.4.1 Instrução Normativa 01/97-STN

A Instrução Normativa 01 de 15 de janeiro de 1997, expedida pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, disciplina a celebração de convênios de natureza financeira que tenham por objeto a execução de projetos ou realização de eventos. Por ser uma instrução normativa, ela não tem o poder de inovar juridicamente, mas tão somente de esclarecer e dar mais detalhes, ou seja, normatizar algumas questões que a lei obscurecia. Desta forma, os preceitos constitucionais e a forma da lei são preservados e não confrontados por ela.

Para a formalização de um convênio, segundo a Instrução Normativa, deverá haver a proposição mediante Plano de Trabalho, que conterá, entre outros, as motivações para sua execução, as metas a serem cumpridas, o objeto a ser executado e o cronograma previsto de execução e desembolsos. Sendo uma obra, o projeto básico deve também ser apresentado. A norma também proíbe o convênio com entidades irregulares perante órgãos e entidades públicos, além de entidades com fins lucrativos.

Quanto à formalização, além da qualificação das partes, o termo de convênio deve trazer, dentre outras, as seguintes cláusulas:

- O objeto detalhado de forma objetiva, clara e precisa, de acordo com o Plano de Trabalho.
- A vigência, respeitado o prazo previsto para execução do objeto.
- A obrigatoriedade da apresentação de relatórios de execução físico-financeira e prestação de contas dos recursos recebidos em, no máximo, sessenta dias após o término da vigência.
- A definição do direito de propriedade dos bens remanescentes na data da conclusão ou extinção do instrumento, e que, em razão deste, tenham sido adquiridos, produzidos, transformados ou construídos.
- O compromisso do conveniente de movimentar os recursos em conta bancária específica, quando não integrante da conta única do Governo Federal.

- A obrigatoriedade de restituição de eventual saldo de recursos, inclusive os rendimentos da aplicação financeira, ao concedente ou ao Tesouro Nacional, conforme o caso, na data de sua conclusão ou extinção.

Por sua natureza, é vedada aos convênios a inclusão de cláusula que estabeleça taxas de administração, gerência ou similar, o que já não há nas relações baseadas em contratos, uma vez que seus objetivos se divergem. Além disso, a Instrução Normativa também dispõe da proibição da realização de despesas fora do objeto firmado ou em período não abrangido pelo instrumento, assim como proíbe a realização de despesas com taxas bancárias, multas, juros e correção monetária em decorrência de recolhimentos efetuados fora do prazo. Igualmente não se pode transferir recursos para associações de servidores, clubes e congêneres, nem realizar despesas com propagandas, salvo se educativas e sem promoção pessoal.

Executadas as ações, a entidade que recebeu os recursos deverá prestar contas conforme detalha o artigo 28 da Instrução Normativa:

Art. 28. O órgão ou entidade que receber recursos, inclusive de origem externa, na forma estabelecida nesta Instrução Normativa, ficará sujeito a apresentar prestação de contas final do total dos recursos recebidos, que será constituída de relatório de cumprimento do objeto, acompanhada de:

I – Plano de Trabalho.

II – Cópia do Termo de Convênio ou Termo Simplificado de Convênio, com a indicação da data de sua publicação.

III – Relatório de Execução Físico-Financeira.

IV – Demonstrativo da Execução da Receita e Despesa, evidenciando os recursos recebidos em transferências, a contrapartida, os rendimentos auferidos da aplicação dos recursos no mercado financeiro, quando for o caso e os saldos.

V – Relação de Pagamentos.

VI – Relação de Bens (adquiridos, produzidos ou construídos com recursos da União).

VII – Extrato da conta bancária específica do período do recebimento da 1ª parcela até o último pagamento e conciliação bancária, quando for o caso.

VIII – Cópia do termo de aceitação definitiva da obra, quando o instrumento objetivar a execução de obra ou serviço de engenharia.

IX – Comprovante de recolhimento do saldo de recursos, à conta indicada pelo concedente, ou DARF, quando recolhido ao Tesouro Nacional.

X – Cópia do despacho adjudicatório e homologação das licitações realizadas ou justificativa para sua dispensa ou inexigibilidade, com o respectivo embasamento legal, quando o conveniente pertencer à Administração Pública. (INSTRUÇÃO NORMATIVA 01/97 – STN)

Todas as prestações de contas, portanto, devem ser apresentadas com esses

10 itens. Além disso, o artigo 30 da IN traz que as despesas devem ser comprovadas mediante documentos válidos, como notas fiscais, recibos e faturas, devidamente identificados com referência ao título e número de convênio.

O entendimento anteriormente exposto pelo TCU em relação às prestações de contas de convênios e contratos vem de encontro com os documentos citados nesses artigos. Assim, os contratos, que embora pela lei 8666/93 não precisariam prestar contas, devem, pelo entendimento do TCU, apresentar a documentação acima descrita para comprovarem a sua boa aplicação, quando existentes na relação IFES e Fundações de Apoio. A prestação de contas deve ser realizada sob o olhar técnico e financeiro.

Quanto às prestações de contas parciais, essas não necessitam apresentar documentos como a devolução de saldo remanescente, nem o termo de cumprimento do objeto, mas devem demonstrar a retidão na execução dos gastos, a harmonia das despesas em relação aos objetivos do convênio/contrato e a devida movimentação financeira existente. As prestações de contas parciais devem ser feitas sempre que for haver a liberação de uma nova parcela de recursos. Caso se constate irregularidade nos gastos, as próximas parcelas são suspensas.

4.4.2 Portaria Interministerial 127/2008 – MP/MF/MCT

A Portaria Interministerial 127/2008 – MP/MF/MCT disciplina o Decreto 6.170/2007, o qual estabelece normas relativas a transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasses. Na prática, esta portaria veio complementar, e ao mesmo tempo, substituir a IN 01/97-STN. Isso porque o artigo 74-B traz que a Instrução Normativa não se aplica em contratos e convênios firmados sob a vigência desta portaria.

Assim como na IN 01/97, a presente portaria dispõe sobre os requisitos e vedações para formalização de convênios. Uma inovação trazida pela Portaria 127/2008 – MP/MF/MCT é a possibilidade de realização de chamamento público a todas as entidades credenciadas no SICONV, que possuam interesse em executar convênios com entes públicos federais. Credenciamento este que se faz agora como

requisito para se firmar o termo²⁹.

Uma vedação não antes apresentada é a de se firmar convênios com pessoas físicas ou com entidades que não comprovem suas condições técnicas para execução das atividades. Quanto à celebração, esta continua tendo a necessidade de apresentação de plano de trabalho detalhado e regularidade fiscal do conveniente. As cláusulas principais também se mantêm, com destaque para a obrigação de se prestar contas dos recursos recebidos, no SICONV. As ações proibidas também não sofreram grandes mudanças.

Há, entretanto, uma citação na portaria, de interesse das entidades privadas sem fins lucrativos conveniadas: o artigo 39, parágrafo único, traz que os recursos do convênio poderão custear despesas administrativas dessas entidades no montante de 5%, desde que tal gasto esteja expressamente previsto no plano de trabalho, seja diretamente relacionado ao objeto do convênio e não seja custeado com recursos de outro convênio.

A Portaria também traz uma seção específica para contratação por entidades privadas sem fins lucrativos, a qual diz no artigo 45, que tais entidades devem, no mínimo, realizar cotação prévia de preços de mercados, considerando os princípios da impessoalidade, moralidade e economicidade. A cotação prévia poderá ser executada via SICONV, mas será desnecessária, segundo o § 1º do artigo 45, quando o valor da aquisição for inferior a R\$ 8.000,00 ou quando não houver pluralidade de opções.³⁰

Em relação à prestação de contas, além dos documentos básicos já constantes do SICONV, a Portaria ainda prevê a apresentação dos seguintes documentos:

²⁹ Esta situação é específica para convênios, não abarcando contratos.

³⁰ A não obrigatoriedade de cotação para os casos citados se assemelha com a previsão de Dispensa de Licitação constante da Lei 8666/93, art. 24, inciso II, além da Inexigibilidade de Licitação, da mesma lei, art. 25.

- I – Relatório de Cumprimento do Objeto.
- II – Declaração de realização dos objetivos a que se propunha o instrumento.
- III – Relação de bens adquiridos, produzidos ou construídos, quando for o caso.
- IV – A relação de treinados ou capacitados, quando for o caso.
- V – A relação dos serviços prestados, quando for o caso.
- VI – Comprovante de recolhimento do saldo de recursos, quando houver.
- VII – Termo de compromisso por meio do qual o conveniente ou contratado será obrigado a manter os documentos relacionados ao convênio ou contrato de repasse, nos termos do § 3º do art. 3º. (PORTARIA INTERMINISTERIAL 127/08- MP/MF/MCT)

Em comparação com a Instrução Normativa 01/97-STN, nota-se um maior enfoque para a indicação do alcance dos objetivos, sem deixar de se observar o correto cumprimento do controle técnico e financeiro. Isso porque, com o SICONV, o controle dos gastos é mais automatizado, ficando inclusive disponibilizado na internet.

4.5. ANÁLISE DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS APRESENTADAS EM 2009

Conforme apresentado no item 4.3, foram analisados 40 processos em 2009 pela Unidade de Auditoria Interna da IFES, totalizando R\$ 13.518.237,12 de recursos repassados à Fundação de Apoio, entre convênios e contratos. São apresentadas as ponderações feitas para as prestações de contas parciais de forma sucinta, já que sua verificação resulta apenas em relatório de recomendações. Em seguida, apresentam-se as avaliações feitas nas prestações de contas finais, levantando e analisando as constatações feitas pela Unidade de Auditoria Interna da IFES.

4.5.1 Análise das prestações de contas parciais

As prestações de contas parciais visam à verificação do correto andamento das atividades, de modo a sanar, o quanto antes, as deficiências que eventualmente tenham surgido. Os processos de prestações de contas parciais verificados movimentam R\$ 5.667.489,08, mas que na verdade ainda não haviam sido repassados integralmente à Fundação de Apoio, haja vista serem prestações de

contas levantadas quando ainda as execuções estavam sendo realizadas.

Fruto de tais análises há o relatório de recomendações. Nos 10 processos verificados, nota-se que a Unidade de Auditoria Interna sugeriu a implementação de 08 melhorias de ordem formal, de planejamento dos projetos, de execução processual ou de execução financeira. O quadro 07 traz quais foram essas recomendações, e quantas vezes elas foram citadas:

Quadro 07 – Recomendações das análises parciais dos contratos/convênios

Recomendação	Descrição	Base legal	Incidências
A	Planejar a celebração de contrato/convênio com a previsão da vigência necessária.	Art. 37, CF 88 (princípio da economicidade)	3
B	Dar ciência do resultado da verificação ao fiscal/coordenador do contrato/convênio.	Art. 67, Lei 8666/93	2
C	Apresentar a documentação em ordem cronológica, legível e sem rasuras.	Art. 30, Parágrafo 1º, IN 01/97	4
D	Atentar para a indicação do título e número do convênio/contrato nas notas fiscais.	Art. 30, IN 01/97	5
E	Cumprir o cronograma de desembolso previsto no plano de trabalho.	Art. 21, IN 01/97	2
F	Apresentar o despacho adjudicatório e homologação das licitações realizadas ou justificativas para sua dispensa ou inexigibilidade.	Art. 28, inciso X, IN 01/97	1
G	Atentar para que o pagamento das notas fiscais seja realizado no prazo de vigência do contrato/convênio	Art. 8º, Inciso V, IN 01/97	1
H	Efetuar despesas com base em documentos legais.	Art. 30, IN 01/97	1

Fonte: Elaborados pelo autor, com base em relatórios elaborados pela instituição.

As recomendações listadas no quadro 07 estão identificadas por letras a fim de se buscar uma padronização nas sugestões. Tal quadro traz que as principais recomendações realizadas nas verificações parciais foram os itens A (ligado ao planejamento dos projetos), C (ligado à ordem formal de apresentação das prestações de contas) e D (ligados à execução financeira dos projetos).

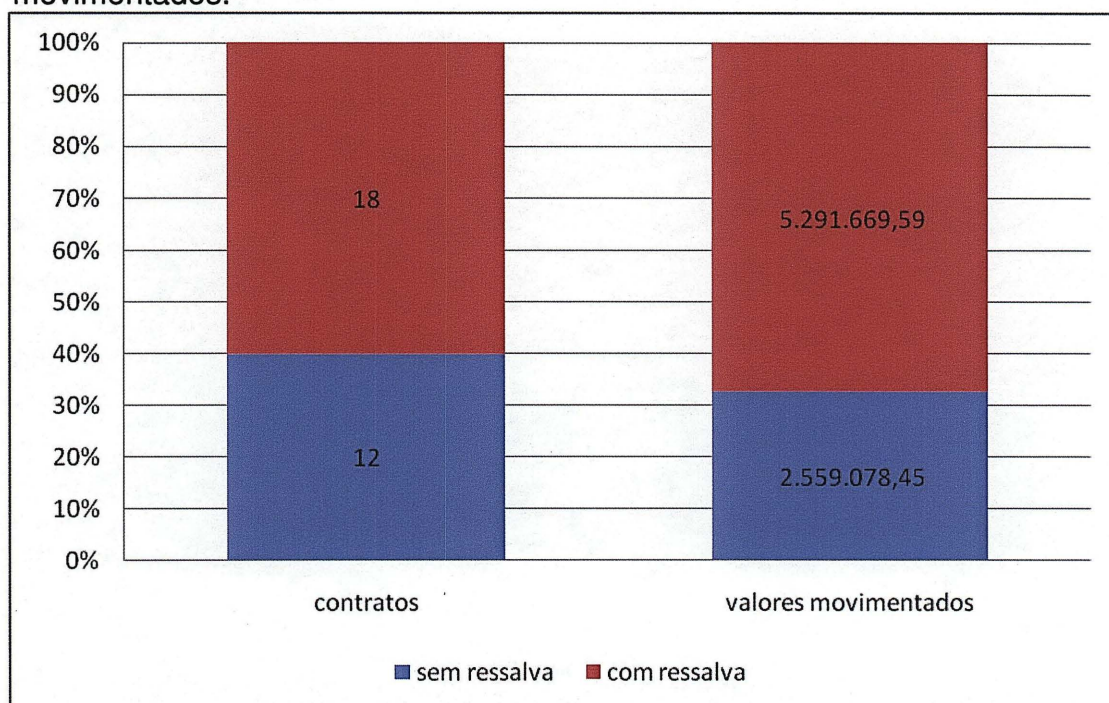
O resultado da análise nesta fase das contas abre espaço para que os responsáveis pela execução dos projetos revejam suas ações e adéquem suas ações para quando da apresentação das prestações de contas finais.

4.5.2 Análise das prestações de contas finais

Afora os 10 processos que foram analisados parcialmente, em todos os demais processos foi constatado o devido cumprimento do objeto. Além disso, constatou-se também nos 30 processos finalizados, a comprovação de recolhimento à Conta Única da IFES dos saldos financeiros remanescentes, inclusive aqueles provenientes de aplicações financeiras, em atendimento ao disposto no Art. 21, § 6º da IN/STN nº. 01/97.

Para cada prestação de contas final verificada, foi juntado um relatório e parecer emitido pela Unidade de Auditoria Interna, enquadrado em uma das situações a seguir: (a) parecer sem ressalvas ou (b) parecer com ressalvas. Dentre os 30 processos finalizados, apenas 12 obtiveram emissão de parecer sem ressalvas, envolvendo R\$ 2.559.078,45, como mostra o gráfico 01.

Gráfico 01 – Aprovações com ressalvas em comparação com os valores movimentados.



Fonte: elaborado pelo autor, com base em documentos encaminhados pela Instituição

Tal gráfico mostra que a aprovação sem ressalvas abrange um montante de recursos menor percentualmente em relação à sua representatividade no universo

estudado. Desta forma, a maioria dos recursos submetidos a prestação de contas finais foram sim aprovados, mas sob a indicação de falhas que, devido à sua relevância dentro do contexto verificado, não se demonstraram substanciais para uma reprovação das contas.

As inconformidades apontadas nos relatórios foram resumidas conforme quadro 08, o qual também aponta os fundamentos legais infringidos por estas. Destaca-se que não é objetivo deste trabalho expor quais inconsistências foram encontradas em cada processo, mas tão somente evidenciar quais as incongruências levantadas, para análise e recomendações.

Quadro 08 – Inconformidades evidenciadas nas análises de prestações de contas

Inconformidade	Descrição	Base legal
A	Ausência de termo de dispensa de licitação.	Art. 24, Inciso XIII, Lei 8.666/93
B	Não apresentação de contratos de estagiários vinculados ao projeto.	Art. 30, IN 01/97
C	Não apresentação de todos os comprovantes de despesas, a fim de justificar os pagamentos.	Art. 30, IN 01/97
D	Não apresentação de todas as prestações de contas referentes a adiantamentos concedidos.	Art. 30, IN 01/97
E	Ausência de segregação de função por pessoa que autorizou e assinou sua própria participação no projeto.	Art. 37, CF 88 (princípio da moralidade)
F	Ausência de tempestividade na apresentação da prestação de contas.	Art. 28, § 5º, IN 01/97
G	Utilização de conta-bancária com identificação adversa ao objeto firmado.	Art. 20, IN 01/97
H	Pagamento de bolsas-estágio em período não coberto por termos de compromissos de estágio.	Art. 30, IN 01/97
I	Notas fiscais sem a indicação do título e número do convênio/contrato.	Art. 30, IN 01/97
J	Documentos comprobatórios ilegíveis, rasurados, ou fora de ordem cronológica.	Art. 30, § 1º, IN 01/97
K	Transferência dos recursos de forma diferente da prevista no cronograma de desembolso.	Art. 21, IN 01/97
L	Devolução dos saldos remanescentes fora do prazo estipulado.	Art. 21, § 6º, IN 01/97
M	Utilização de contratos sem validade.	Art. 60, Parágrafo único, Lei 8666/93
N	Pagamento de multa, juros ou demais encargos financeiros.	Art. 8º, Inciso VII, IN 01/97
O	Comprovantes de despesas anteriores ou posteriores ao período da prestação de contas.	Art. 8º, Inciso V, IN 01/97
P	Ausência de termo aditivo para alteração do termo firmado.	Art. 15, IN 01/97

Fonte: elaborados pelo autor, com base em relatórios elaborados pela instituição

Assim como nas prestações de contas parciais, as inconformidades listadas

no quadro 08 estão identificadas por letras a fim de se buscar uma padronização nas evidenciações. Algumas das 16 falhas levantadas referem-se tão somente à forma da prestação de contas, tais como os itens F e J. Outros itens, como os A, B, E, M e P, têm como característica principal a deficiência na execução formal dos projetos. A deficiência na execução financeira dos projetos pode ser exemplificada pelos itens C, D, G, H, I, K, L, N e O. Com esta classificação, segue o quadro 09, que contabiliza cada inconformidade em relação aos grupos.

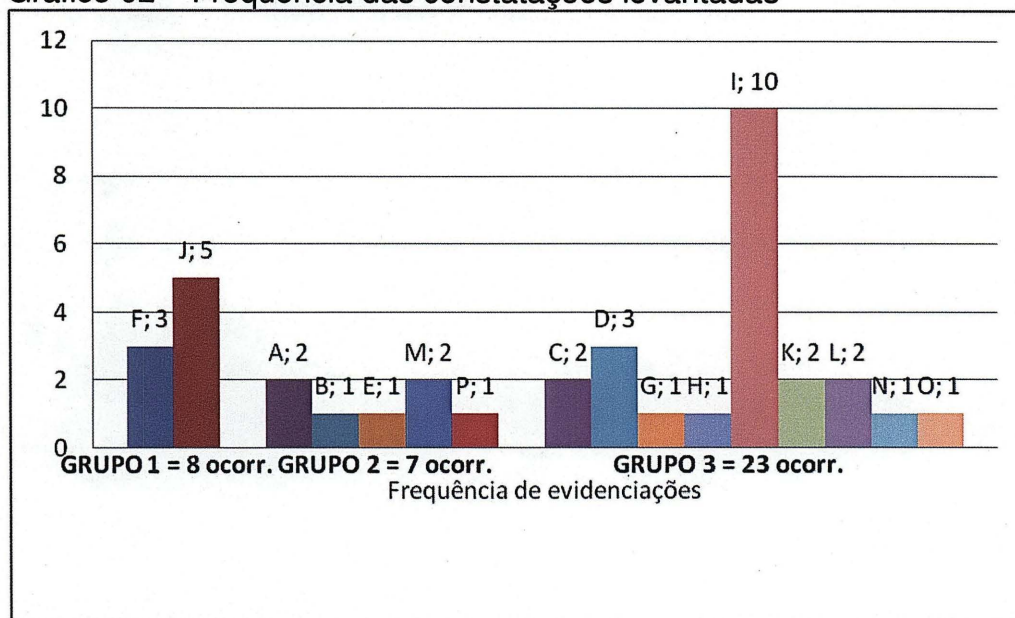
Quadro 09 – Frequência das evidenciações de inconformidades

GRUPOS	Inconformidade	Frequência de evidenciações
Deficiências na <u>forma</u> da prestação de contas	F	3
	J	5
	Total	8
Deficiências na <u>execução formal</u> dos projetos	A	2
	B	1
	E	1
	M	2
	P	1
	Total	7
Deficiências na <u>execução financeira</u> dos projetos	C	2
	D	3
	G	1
	H	1
	I	10
	K	2
	L	2
	N	1
	O	1
	Total	23

Fonte: Elaborado pelo autor.

Cabe ressaltar que muitas das inconformidades apontadas ocorrem concomitantemente umas às outras, o que faz com que o total dos três grupos ultrapasse a quantidade de 30 processos finais analisados. O gráfico 02 relaciona a frequência com que cada inconformidade foi evidenciada.

Gráfico 02 – Frequência das constatações levantadas



Fonte: Elaborado pelo autor.

Tanto o quadro quanto o gráfico mostram as incidências de cada inconformidade encontrada dentre os 30 processos de prestações de contas finais analisados.

Individualmente, destacam-se as inconformidades I (Notas fiscais sem a indicação do título e número do convênio/contrato); J (Documentos comprobatórios ilegíveis, rasurados, ou fora de ordem cronológica); F (Ausência de tempestividade na apresentação da prestação de contas) e D (Não apresentação de todas as prestações de contas referentes a adiantamentos concedidos). Seguem considerações:

- A indicação do título e número do convênio/contrato nas notas fiscais é uma prerrogativa estipulada na Instrução Normativa 01/97. O não atendimento a este dispositivo favorece a prática de fraudes em prestações de contas. Ora, um comprovante de despesa apresentado no convênio "X" sem a devida anotação em seu corpo do número e título do convênio ao qual se refere, pode perfeitamente ser apresentado também nas prestações de contas dos convênios "Y", "Z" ou "W", que também não terão seus comprovantes identificados.
- A guarda em boa ordem dos documentos comprobatórios das prestações de

contas é de fundamental importância. O zelo em sua manutenção e arquivamento, bem como a apresentação de comprovantes legíveis e não-rasurados é o que permite a correta verificação das contas. Da mesma forma se faz necessária a apresentação tempestiva das prestações de contas, a fim de que haja celeridade no trâmite processual dentre os órgãos públicos envolvidos.

- Os adiantamentos realizados, tanto para aquisição de bens de pequenos valores, quanto para diárias de viagens, necessitam de comprovação de gastos a fim de que se possa afirmar que os recursos foram devidamente utilizados para suas finalidades, bem como que os eventuais valores não gastos foram devidamente recolhidos a quem de origem.

Observa-se que as deficiências na execução financeira dos projetos foram as que mais se destacaram, alavancadas principalmente pelas inconsistências I e D. Há, portanto, de se preocupar mais com a correta execução financeira dos objetos, principalmente comprovando os gastos e identificando nos comprovantes, os projetos a que estes se referem.

A relevância no número de inconsistências do grupo 1 revela também que existem deficiências básicas na forma de como as prestações de contas estão sendo apresentadas. Muito embora tais evidências não impactem financeiramente entre as partes, percebe-se uma preocupação por parte da Unidade de Auditoria Interna da IFES em executar as verificações das prestações de contas com tempestividade e com base em documentos bem cuidados, o que notoriamente não está ocorrendo, conforme demonstram o quadro 09 e o gráfico 02.

Entretanto, uma observação cabível é que não foi encontrada nem nos relatórios de recomendações das prestações de contas parciais, nem nos pareceres de prestações de contas finais emitido pela Unidade de Auditoria Interna da IFES, é o desvirtuamento das finalidades da Fundação de Apoio em executar objetos que não tem ligação direta com o apoio ao ensino, pesquisa e extensão. Pelo contrário, verifica-se que a Fundação de Apoio acaba por realizar atividades inerentes à administração da própria IFES. Esta situação se encontra nos contratos 102/06 e 103/06 e nos convênios 711/06, 735/06 e 742/06, que tratam de reformas e

modernizações, aquisições de veículos e instalações de cortinas, envolvendo uma soma superior a quatro milhões de reais.

Considerando o diagnóstico geral feito com as constatações relatadas, apresenta-se a seguir uma proposta consolidada para implementação de melhorias nas execuções dos objetos dos contratos e convênios, a fim de que sejam minimizadas as deficiências nesses instrumentos.

4.5.3 Proposta consolidada para aprimoramento das atividades

Tomando por base as verificações realizadas e as constatações feitas pela Unidade de Auditoria Interna da IFES, e considerando sua atual realidade, bem como a da Fundação de Apoio, são apresentadas brevemente a seguir, algumas propostas para aprimoramento das atividades sob as óticas da estrutura, gestão e tecnologia.

Do ponto de vista estrutural, a Unidade de Auditoria Interna necessita de urgente ampliação de seu quadro funcional, a fim de que possa expandir sua capacidade de análise das contas da Universidade. Especificamente nas prestações de contas de convênios e contratos, o aumento do quadro de servidores possibilitaria à Unidade de Auditoria Interna realizar um acompanhamento muito mais próximo à realidade de execução, ou seja, mais do que se focar em prestações de contas apresentadas após o encerramento das ações, a unidade poderia acompanhar as ações enquanto elas estariam sendo executadas, sanando com maior tempestividade os vícios que por ventura fossem identificados.

Sob o aspecto de gestão, propõe-se à Unidade de Auditoria Interna realizar atividades de divulgação as constatações e treinamento dos responsáveis por convênios e contratos, a fim de demonstrar a maneira correta de como executar os recursos arrecadados, bem como trabalhar com os trâmites necessários para o correto desenvolvimento das ações e respectivas prestações de contas. Propõe-se também a criação de indicadores de avaliação de desempenho dos projetos executados, a fim de que a Unidade de Auditoria Interna possa apurar se, de fato, os objetos contratados ou conveniados alcançaram seus objetivos de maneira eficaz.

Pelo enfoque tecnológico, recomenda-se à Unidade de Auditoria Interna da

IFES, que se utilize de softwares específicos como ferramentas para melhor verificação das prestações de contas, fazendo com que as análises alcancem um nível maior de detalhamentos.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Instituições Federais de Ensino Superior e Fundações de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão possuem vínculos históricos que as fazem parceiras em muitas atividades desenvolvidas pelo Ensino Superior no Brasil. Entretanto, a existência desta parceria público-privada é motivo de muita discussão, dado ao papel que as Fundações de Apoio tomaram ao longo dos anos: de apoio ao ensino, pesquisa e extensão, elas passaram também a fazer atividades de gestão dentro das Universidades.

Fato é que as relações entre as IFES e as fundações de apoio existem, e se dão por meio da assinatura de termos de convênios e contratos. A exposição desta relação aos órgãos de controle interno e externo fez com que as unidades de auditoria interna das IFES ficassem mais atentas no que se diz respeito às prestações de contas desses termos. Neste sentido, são expostas a seguir as conclusões deste estudo.

5.1. CONCLUSÕES

O objetivo geral deste trabalho era de verificar a regularidade das prestações de contas em convênios e contratos encerrados em 2009, firmados entre uma IFES e uma Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão, que foram apresentadas à Unidade de Auditoria Interna da Instituição de Ensino Superior. Para o alcance do objetivo principal, foram definidos quatro objetivos específicos, descritos a seguir.

O primeiro objetivo específico era fundamentar teoricamente e demonstrar a relação entre as Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil com as Fundações de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão. Este objetivo foi alcançado através de bibliografia existente sobre o assunto.

O segundo objetivo específico era o de apresentar as normas que regem a prestação de contas dos convênios e contratos firmados entre entes públicos federais e instituições privadas sem fins lucrativos. Esta meta foi alcançada através da demonstração da legislação existente, em especial a Portaria Interministerial

127/2008 – MP/MF/MCT (que normatiza o decreto 6170/2007), a Lei 8666/1993 – Lei das Licitações e Contratos e a Instrução Normativa 01/97-STN.

O terceiro objetivo específico previa verificar se as prestações de contas dos convênios e contratos firmados entre uma Fundação de Apoio e uma IFES estão de acordo com a legislação vigente à época do repasse. Os documentos apresentados pela Unidade de Auditoria Interna revelaram que, apesar de algumas inconformidades, as prestações de contas constaram de acordo com a normatização, em sua maioria.

Por fim, o quarto objetivo específico buscava propor as alterações necessárias para a correta prestação de contas dos convênios e contratos verificados, em conformidade com a legislação vigente à época do repasse, a fim de dar mais transparência ao processo. Esta proposta foi realizada, sob o enfoque estrutural, tecnológico e de gestão, cabendo às partes interessadas estudarem sua viabilidade e meios para sua implantação.

Tendo sido alcançados os objetivos específicos, o objetivo geral foi conseqüentemente alcançado, através de pesquisa exploratória realizada em fontes primárias e secundárias, valendo-se principalmente da legislação vigente e dos relatórios de análise emitidos pela Unidade de Auditoria Interna da IFES.

Conclui-se, portanto, que os objetivos deste trabalho foram alcançados na íntegra, podendo este ser utilizado pelos gestores da instituição na busca de aprimoramento das relações entre a IFES e a Fundação de Apoio.

Tal trabalho proporcionou também a ampliação dos conhecimentos sobre o assunto, permitindo maior visibilidade ao tema, e o conseqüente aprofundamento profissional das partes envolvidas.

5.2. RECOMENDAÇÕES

Ante a notoriedade do assunto, recomenda-se a ampliação dos estudos acadêmicos na área da auditoria governamental e, mais especificamente, nesta forma de parceria público-privada pouco estudada, porém muito realizada.

No que diz respeito ao trabalho das Unidades de Auditoria Interna das IFES, recomenda-se maior estreitamento da utilização de ferramentas tecnológicas, bem

como dos conceitos de auditoria já difundidos no meio acadêmico.

Fica também a sugestão de desenvolvimento de trabalhos que mostrem se, de fato, há real necessidade da existência das Fundações de Apoio para as Universidades Públicas Federais, ou se essas instituições possuem capacidade própria de gerir seus próprios projetos.

6. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ALVES, Francisco de Assis. **As fundações de apoio e a remuneração de seus dirigentes**. Brasília: Rossetto, 2006.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins. **A experiência dos termos de parceria entre o poder público e as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs)**. In.: SUNDFELD, Carlos Ari (coord.). *Parcerias público-privadas*. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Instrução CVM 308 de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM números 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. Publicado no D.O.U. em 17 de maio de 1999.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Organização de Antonio Luis de Toledo Pinto, Livia Céspedes e Márcia Cristina Vias dos Santos Windt. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal do Controle Interno. **Gestão de recursos municipais: manual para os agentes municipais**. Brasília. 2005. Disponível em <http://www.cgu.gov.br>. Acesso em 10 de abril de 2010.

_____. Decreto 3.100, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 01 de julho de 1999.

_____. Decreto 6.170, de 25 de julho de 2007. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 26 de julho de 2007.

_____. Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 27 de fevereiro de 1967.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Publicado no D.O.U. em 04 de maio de 1964.

_____. Lei 6.385, de 07 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Publicado no D.O.U. em 09 de dezembro de 1976.

_____. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Publicado no D.O.U. em 17 de dezembro de 1976.

_____. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 22 de junho de 1993.

_____. Lei 8.958, de 20 de dezembro de 1994. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 20 de dezembro de 1994.

_____. Lei 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 14 de fevereiro de 1995.

_____. Lei 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 24 de março de 1999.

_____. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. Publicado no D.O.U. em 11 de janeiro de 2002.

_____. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 05 de maio de 2000.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria Interministerial 127 de 29 de maio de 2008. Estabelece normas para execução do disposto no Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 30 de maio de 2008, seção I.

_____. Secretaria Federal do Controle Interno. Instrução Normativa 01 de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos, e aprova normas técnicas para atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Publicado no D.O.U. em 09 de abril de 2001.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Instrução Normativa 01 de 15 de janeiro de 1997. Disciplina a celebração de convênios de natureza financeira que tenham por objeto a execução de projetos ou realização de eventos e dá outras providências. Publicado no D.O.U. em 31 de janeiro de 1997.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório TC 017.177/2008-2. Acórdão 2.731/2008 – Plenário. Fiscalização de orientação centralizada: tema de maior significância 'educação'. Avaliação do relacionamento das Instituições Federais de Ensino Superior com suas Fundações de Apoio. Relatório de consolidação. Diversas falhas. Determinações. Recomendações. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. 26 de novembro de 2008. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal>. Acesso em 08 de maio de 2009.

CÂMARA, Jacintho Arruda. **A experiência brasileira nas concessões de serviço público e as parcerias público-privadas**. In.: SUNDFELD, Carlos Ari (coord.). Parcerias público-privadas. São Paulo: Malheiros, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 1.100 de 24 de agosto de 2007. Aprova a NBC P 1.6 – Sigilo. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.158 de 13 de fevereiro de 2009. Aprova a NBC P 3 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.146 de 12 de dezembro de 2008. NBC P 4 – Educação Profissional Continuada. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.203 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 06 de março de 2010.

_____. Resolução 1.206 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.207 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.211 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 300 - Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.212 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.213 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.222 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.231 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.233 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 19 de março de 2010.

_____. Resolução 1.267 de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC PA 02 – Independência. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 06 de março de 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

CROZATTI, Jaime. REIS, Ernando Antonio dos. Objeto e objetivo da ciência e da contabilidade. Maringá. **Enfoque**: reflexão contábil, Maringá, v. 20, n.1, p. 5-14, jan/jun., 2001.

CRUZ, Flavio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública**: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DINIZ, Gustavo Saad. **A divergência setorial e a convergência social das fundações**. Brasília: Rosseto, 2006.

FERRAZ, Luciano. Lei de responsabilidade fiscal e terceirização de mão-de-obra no serviço público. **Revista eletrônica de direito administrativo econômico**, Salvador, n. 8, nov/dez., 2006. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista>. Acesso em 13 de abril de 2010.

FERREIRA, Ricardo José. **Manual de auditoria**: teoria e questões comentadas conforme a MP nº 449/08. 7. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INTOSAI. **Déclaration de Lima. Déclaration de Mexico**. Vienna, Áustria. 2009. Disponível em <http://www.intosai.org/blueline/upload/spanisch.pdf>. Acesso em 08 de julho de 2010.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ROCHA, Arlindo Carvalho. QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria governamental: uma abordagem metodológica da auditoria de gestão**. Curitiba: Juruá, 2008, 169p.

SANTOS, Disley Pereira dos. et. al. Demonstração de valor adicionado: aplicação em uma instituição do terceiro setor em Minas Gerais. **Enfoque: reflexão contábil**, Maringá, v. 27, n. 3, p. 45-56, set/dez., 2008. Disponível em <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article>. Acesso em 14 de abril de 2010.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI**. São Paulo: Atlas, 2009.

VIOLIN, Tarso Cabral. **Uma análise crítica do ideário do “terceiro setor” no contexto neoliberal e as parcerias entre a administração pública e sociedade civil organizada no Brasil**. 2006. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2006.

Endereços eletrônicos consultados:

www.intosai.org